

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ХАРКІВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»

АУДИТ

Текст лекцій

для студентів економічних спеціальностей
денної та заочної форми навчання

Затверджено
редакційно-видавничою
радою університету,
протокол №1 від 04.06.2014року

Харків
НТУ «ХПІ»
2014

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ХАРКІВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»

АУДИТ
Текст лекцій
для студентів економічних спеціальностей
денної та заочної форми навчання

Харків 2014

Текст лекцій з курсу «Аудит» для студентів заочної форми навчання економічних спеціальностей / уклад. : С.В. Брік. – Х. : НТУ «ХПІ», 2014. – 80с.

Укладач С.В. Брік

Рецензент к.е.н. доц. Н.І. Рижикова

Кафедра економічного аналізу і обліку

ВСТУП

Дисципліна «Основи аудиту» є базовою для підготовки фахівців економічних спеціальностей. У практичній діяльності за допомогою аудиту реалізується одна з найважливіших функцій управління – функція незалежного фінансового контролю фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва.

Мета вивчення дисципліни – оволодіння студентами базовими теоретичними знаннями та набуття практичних навичок проведення аудиту і виконання інших видів аудиторських послуг.

Основні завдання вивчення дисципліни:

- засвоєння теоретичних основ функціонування аудиту як невід'ємного для системи ринкової економіки інституту незалежного фінансового контролю;
- вивчення та засвоєння законодавчих актів, нормативно-інструктивних документів, Міжнародних стандартів і Національних нормативів аудиту, Кодексу професійної етики аудиторів;
- набуття практичних навичок з організації та планування аудиту, виконання комплексу окремих аудиторських процедур, надання аудиторських послуг, оформлення робочих і підсумкових документів аудитора.

Засвоєння дисципліни «Основи аудиту» базується на фундаментальних знаннях із таких дисциплін, як «Теорія бухгалтерського обліку», «Фінансовий облік», «Фінанси підприємств», «Економічний аналіз» та інших.

Вивчення цієї дисципліни передбачає проведення індивідуальних занять і самостійне виконання практичних завдань, написання курсової роботи та рефератів із відповідних тем.

Успішне опанування теоретичних знань потребує наполегливої самостійної творчої роботи студентів, чому допоможе запропонований конспект лекцій.

Тема 1. Аудит як форма контролю, його об'єкти і суб'єкти

1. *Поняття аудиту та коротка історія його розвитку.*
2. *Мета, предмет, метод, об'єкти аудиту.*
3. *Види аудиту.*

1. Поняття аудиту та коротка історія його розвитку

Слово «аудит» латинського походження й означає «слухати». Термін «аудит» у сучасному світі використовують у трьох значеннях, а саме :

аудит – окремий вид підприємницької діяльності у сфері послуг економіко-правового характеру;

аудит – окрема функція управління - функція незалежного фінансового контролю (експертизи);

аудит – економічна наукова дисципліна, яка досліджує функціонування інституту незалежного фінансового контролю в ринковій економічній системі.

Термін «аудитор» використовується у таких значеннях:

аудитор – фізична особа, яка має відповідний кваліфікаційний сертифікат – документ, що підтверджує її професійну придатність;

аудитор – фізична особа (приватний підприємець) або юридична особа (аудиторська фірма), яка надає аудиторські послуги (проводять аудит фінансової звітності чи виконують супутні аудиторські послуги).

Найбільш поширене у світовій практиці поняття аудиту як функції управління таке.

Аудит – системний процес одержання (збирання) інформації про економічні дії та події з метою встановлення рівня її відповідності визначеним (установленим) критеріям і поданням результатів зацікавленим користувачам.

Згідно з українським законодавством «аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про

фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти й відповідності діючому законодавству та встановленим нормативам».

Аудит як економічна наукова дисципліна належить до прикладних (функціональних) економічних дисциплін, за її допомогою реалізується на практиці одна з основних функцій управління – контрольна функція, яка виконується незалежними фахівцями (аудиторами).

Як відомо, господарський контроль здійснювався з давніх-давен, тому слово «аудит» має давнє походження.

Історичні джерела свідчать, що аудиторами називали більш здібних учнів духовних і світських навчальних закладів, котрим доручалося слухати відповіді інших учнів; державних контролерів, які мали вислуховувати інформацію про збирання податків та використання коштів державної казни, а також здійснювати перевірку рахунків і підготовку аудиторських звітів для власників.

Поступово з розвитком господарства змінювалися системи обліку і контролю. В обліку більше уваги почали приділяти праву власності, а аудитори перейшли до детального аналізу документів обліку та звітності. З розвитком колективної форми власності аудитори стали незалежними як від держави, так і від власника, відбулося розмежування між власниками й підприємцями. З метою попередження зловживань із боку підприємців власник був змушений звернутися до перевірки фінансової звітності незалежними аудиторами.

Батьківщиною незалежного аудиту вважається Шотландія, де наприкінці XVII ст. був прийнятий перший закон, за яким заборонялося окремим посадовим особам служити міськими аудиторами, а у 1853 р. були організовані інститути бухгалтерів в Единбурзі та Глазго (тепер – інститут привілейованих бухгалтерів Шотландії). Ця подія і стала початком розвитку незалежного аудиту.

Необхідність незалежного аудиту обумовлена розвитком машинного виробництва, появою акціонерних компаній.

У середині XIX ст. був прийнятий закон про британські компанії, який передбачав обов'язковість перевірки рахунків і звітів не менше одного разу на рік.

Наприкінці XIX ст. були організовані інститут привілейованих бухгалтерів Англії та Уельсу й американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів.

Особливого розвитку аудит як інститут незалежного фінансового контролю набув у XX ст. Подібні інститути, що об'єднують професійних аудиторів, створені і в інших країнах – інститут аудиторів Німеччини, інститут експертів-бухгалтерів Франції тощо, де був прийнятий закон про обов'язковий аудит.

Спроби створення організації аудиторів у Росії розпочалися з 1888р., але визнання присяжні бухгалтери, як тоді називали аудиторів, не набули.

Великий внесок у розвиток аудиту зробив американський учений і видатний практик Роберт Монтгомері, який заснував сучасну теорію аудиту.

На території України державний контроль існував уже з початку XIX століття, але незалежний аудит, як і загалом у Росії, поширення не набув. У Радянському Союзі взагалі і в Україні зокрема існував тільки народний, державний і партійний контроль, котрий здійснювали Комітет народного контролю УРСР, Головне контрольно - ревізійне управління, Міністерство фінансів України, відомчі контрольно - ревізійні управління.

Аудит в Україні почав розвиватися з набуттям незалежності, після виходу Закону України “Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993р. № 3125-12.

2. Мета, предмет, метод, об'єкти аудиту

Згідно зі ст. 3 ЗУ «Про аудиторську діяльність» поняття «**аудиторська діяльність**» містить у собі організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг. Аудиторські послуги можуть надаватися у формі аудиторських перевірок і пов'язаних із ними експертиз, консультацій із питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економічно-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

Разом із цими видами послуг аудиторські підприємства в Україні проводять роботи з приватизації майна державних підприємств, комерціалізації торгівлі,

акціонування підприємств, готують матеріали до розгляду справ клієнтів у господарських судах. Завдяки аудиту здійснюються посередницькі контакти.

У кінцевому підсумку аудит являє собою досить високу форму організації і реалізації економічних ідей.

Таким чином, *метою аудиту фінансової звітності* є висвітлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів. За результатами аудиту складається аудиторський висновок про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання. Отже, метою проведення аудиту є складання аудиторського висновку про фінансовий стан суб'єкта, що перевіряється.

Основні завдання аудиту – збирання та оброблення достовірної інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання і формування на цій основі аудиторських висновків.

Предмет аудиту – стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходиться у сфері аудиторської оцінки.

Метод аудиту – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких ведеться дослідження предмета та об'єктів аудиторської діяльності. Передусім це загальні методичні прийоми, такі як індукція, дедукція, документування, оцінка, групування й узагальнення інформації. У зв'язку з тим, що у процесі проведення аудиту розв'язується велике коло питань, пов'язаних із різними функціями управління (планування, організація оперативного і стратегічного управління, економічний аналіз, прогнозування), в аудиті використовуються прийоми та способи різних галузей знань (економічно-математичні, статистичні методи, методи системного аналізу, експертних оцінок, прийоми і способи бухгалтерського обліку, економічного аналізу, контрольно-ревізійної роботи).

Безпосередньо в аудиті використовуються такі прийоми та способи, як огляд, підрахунок, зважування, вимірювання, спостереження, зіставлення, опитування, тестування.

Об'єктом дослідження в аудиті, як і в інших економічних науках, є взаємопов'язані складові (сторони) функціонуючої господарської системи. Об'єкти аудиту конкретизують його предмет та можуть мати різні характеристики, тому їх вирізняють за окремими видами й критеріями. Так, до об'єктів системи управління, яка досліджується аудитором, належать організаційні форми управління, функції управління, методи управління. До об'єктів системи обліку – активи, капітал, зобов'язання, господарські процеси, економічні результати діяльності, фінансова та інші види бухгалтерської звітності. Іншими критеріями можуть бути стан об'єктів у часі, складність об'єктів, характер оцінювання, термін перебування під наглядом аудитора тощо.

Починаючи вивчення аудиту, необхідно звернути увагу на те, що аудит як окремий інститут ринкової інфраструктури і специфічна форма незалежного фінансового контролю є складовою загальної теми економічного (господарського) контролю. У сучасних умовах в Україні формується система економічного контролю, який можна поділити на адміністративний та незалежний.

Хоча аудит і входить до загальної системи економічного контролю, його функції є ширшими, ніж суто контрольні. У сучасному суспільстві аудитори, крім контрольної функції, виконують інші завдання і допомагають підприємству ефективно функціонувати.

3. Види аудиту

За формою й метою здійснення аудиту розрізняють зовнішній і внутрішній аудит. Основна різниця полягає у тому, що внутрішній аудит проводиться всередині самої організації за вимогою та за ініціативою її керівництва аудитором, який працює у самій організації. Тому при виконанні своїх функцій він тією чи іншою мірою залежить від керівництва підприємства. Внутрішній аудит можна розглядати як невід'ємну частину загальної системи контролю, який відповідно до міжнародного нормативу «Використання результатів роботи внутрішнього аудиту» здійснюється за такими напрямками:

- аналіз системи обліку й внутрішнього контролю;

- розгляд бухгалтерської та оперативної інформації;
- вивчення економічної ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;

- аналіз адекватності політики у сфері менеджменту;
- оцінювання якості інформації;
- розроблення проектів управлінських рішень;
- проведення стратегічного аналізу;
- розроблення фінансових прогнозів.

У цілому напрями, за якими здійснюється внутрішній аудит, свідчать про його виняткову важливість для підприємства. Формування та розвиток внутрішнього аудиту є найважливішим завданням фірм. Цей вид аудиту має обов'язковий характер.

Разом із внутрішнім аудитом надзвичайно поширений зовнішній аудит, що проводять окремі аудиторські фірми. Метою та завданням зовнішнього аудиту є оцінювання і підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства. У процесі аудиторської перевірки зовнішній аудит, звичайно, входить до системи внутрішнього аудиту і дуже схожий із прийомами й методами, які застосовуються внутрішніми аудиторами, та з їх оцінками. При цьому зовнішні аудитори не обмежуються питаннями підтвердження фінансової звітності, а оцінюють діяльність усіх систем підприємства. Зовнішній аудит може бути добровільним, якщо він проводиться за ініціативою зацікавленої сторони, та обов'язковим, коли передбачений законом. Проведення аудиту є обов'язковим для:

- перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств та інших фінансових посередників;
- емітентів цінних паперів;
- державних підприємств у разі здавання в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змін форм власності;
- порушення питання про визнання неплатоспроможності або банкрутства.

Проведення аудиту є обов'язковим також із метою підтвердження:

- достовірності й повноти ліквідаційного балансу, за винятком організацій, що повністю утримуються за рахунок бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю;
- достовірності та повноти фінансової звітності підприємств, за винятком товариств із річним господарським оборотом, менше ніж 250 неоподатковуваних мінімумів;
- достовірності й повноти бухгалтерського балансу, іншої інформації про фінансове і майнове становище боржника незалежно від підстав, за якими порушено справу;
- фінансового стану засновників довірчих товариств щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду іншого підприємства;
- достовірності та повноти річного балансу і звітності довірчих товариств;
- фінансового стану засновників підприємств з іноземними інвестиціями щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду підприємства;
- фінансового стану засновників страховика щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду страхової компанії;
- достовірності та повноти річного балансу і звітності страховика;
- довідки про фінансовий стан засновників страховика.

На підставі вивчення функцій внутрішнього та зовнішнього аудиту можна визначити різницю між ними й оцінити значення кожного з них для становлення та розвитку системи фінансового контролю. Основна різниця полягає у тому, що внутрішній аудит спрямований на надання допомоги менеджерам у здійсненні ними контролюючих функцій, тоді як зовнішній аудит може бути використаний також в інтересах сторонніх відносно підприємств груп.

Запитання для самоперевірки

1. Поняття аудиту та його сутність.
2. В якому році та в якій країні вперше законодавчо було закріплено обов'язкове проведення аудиту?
3. В якому році був прийнятий Закон України «Про аудиторську діяльність»?
4. Що розуміють під поняттями «аудиторська діяльність», «аудит»?
5. З якою метою проводиться аудит фінансової звітності?
6. Які основні завдання аудиту?
7. Що розуміють під предметом та об'єктами аудиту?
8. Що розуміють під методом аудиту?
9. Види аудиту й аудиторські послуги.

Список джерел інформації

1. Про аудиторську діяльність: Закон України № 3125-ХІІ від 22.04.1993р. // Закони України. Т.5. – К. : Ін-т Законодавства Верховної Ради України, 1996. – С. 103 – 112.
2. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. / Н.Т. Белуха. – К. : Знання, КОО, 2000. – С. 19 – 27.
3. Аудит: Учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.; под ред. проф. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С.26 – 37.
4. Давидов Г. М. Аудит: навч. посіб. – К. : Т-во “Знання”, КОО, 2001. – С.10 – 24.
5. Савченко В.Я. Аудит: навч. посібник. – К. : КНЕУ, 2002. — С. 8 – 14.

Тема 2. Організація аудиту та його нормативно-правове забезпечення

- 1. Організація аудиторської діяльності в Україні .*
- 2. Організація роботи аудиторського підприємства.*
- 3. Нормативи аудиту.*
- 4. Професійна етика аудитора.*

1. Організація аудиторської діяльності в Україні

Організація аудиту в Україні регулюється низкою законодавчих актів, основним з яких є Закон України «Про аудиторську діяльність». Згідно з цим Законом в Україні створено інститут незалежного фінансового контролю (експертизи), який повинен стати невід’ємною складовою частиною ринкової економічної системи.

Організація аудиторської діяльності передбачає використання передового світового досвіду і ґрунтується на згаданому Законі та інших нормативних документах, що поділяються на три рівні.

Перший рівень – законодавчі акти (закони України, декрети Кабінету Міністрів України, Укази Президента України з питань підприємницької діяльності взагалі та Закон України «Про аудиторську діяльність» зокрема).

Другий рівень – Міжнародні стандарти аудиту, Кодекс професійної етики аудиторів, Національні нормативи аудиту в Україні, нормативно-інструктивні документи міністерств і відомств України.

Третій рівень – внутрішні нормативно-інструктивні документи, які розробляються аудиторськими фірмами на основі документів першого і другого рівнів та використовуються аудиторами на практиці.

Перший рівень об’єднує законодавчі акти, що стосуються підприємницької діяльності (закон України «Про підприємництво», «Про підприємства в Україні», «Про банки і банківську діяльність», «Про цінні папери і фондову біржу», «Про господарські товариства» та ін.) і передбачають необхідність незалежного аудиту

підприємств та організацій різних форм власності й організаційно-правових форм господарювання.

Закон України «Про аудиторську діяльність» створює правові засади організації аудиторської діяльності. Закон визначає поняття аудиту, аудиторської діяльності, аудитора, аудиторської фірми, аудиторського висновку та інших документів аудитора, випадки, коли аудит є обов'язковим, порядок створення і діяльності Аудиторської палати України, Спілки аудиторів України, сертифікації аудиторів та реєстрації аудиторської діяльності, порядок проведення аудиту і надання аудиторських послуг, визначає права та обов'язки, відповідальність аудиторів і аудиторських фірм, обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту та їх відповідальність перед аудитором і державою.

Аудиторська діяльність має деякі особливості, які притаманні виключно аудиту. Насамперед вони пов'язані з необхідністю забезпечення незалежності аудитора й передбачають підзаконне регулювання аудиторської діяльності через систему нормативних документів, які розробляються і впроваджуються Аудиторською палатою України – незалежним самостійним органом, який діє на засадах самоврядування та очолює інститут аудиту в Україні.

Аудиторська палата України зареєстрована Міністерством юстиції України в 1993р., є юридичною особою, веде облік і звітність згідно з чинним законодавством, діє на основі Закону України «Про аудиторську діяльність» та свого статуту.

2. Організація роботи аудиторського підприємства

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» та іншими нормативними документами аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат на право заняття аудиторською діяльністю на території України. Сертифікат аудитора засвідчує професійну придатність фахівця здійснювати аудит фінансової звітності та інші види аудиту. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створювати аудиторську фірму, об'єднуватися з іншими аудиторами в спілку.

Аудиторська фірма – це організація, яка зареєстрована як суб'єкт аудиторської діяльності, тобто отримала право на здійснення своєї діяльності на території України, і займається виключно наданням аудиторських послуг.

Аудиторську фірму можна створити на основі будь-яких форм власності. Частки засновників-аудиторів у статутному капіталі фірми не можуть бути менше ніж 70 % від його загальної величини.

Аудиторська фірма має право здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо у ній працює хоча б один аудитор. Керівником аудиторської фірми може бути тільки сертифікований аудитор.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права на одержання дивідендів від акцій і доходів від інших корпоративних прав.

Перед державною реєстрацією аудиторської фірми бажано узгодити назву, статут і установчий договір фірми у секретаріаті Аудиторської палати України.

Розподіл та планування праці аудиторів

Розподіл і планування праці аудиторів здійснюється на підставі нормативів аудиту:

- планування аудиту;
- контроль якості роботи аудитора;
- основні принципи, що регулюють аудит.

Розподіл і планування праці аудиторів залежить також від таких вибраних варіантів проведення аудиту:

1. Паралельний – сутність цього варіанта полягає у тому, що окремі аудитори перевіряють окремі об'єкти; аудиторський звіт (акт) та аудиторський висновок формуються простим складанням матеріалів перевірки окремих об'єктів аудиту.

2. Паралельно-послідовний варіант – проведення аудиту може мати два різновиди. За першого різновиду окремий аудитор перевіряє один або кілька логічно пов'язаних між собою об'єктів аудиту. При цьому аудиторський звіт (акт)

і аудиторський висновок узагальнюються керівником робіт. Другий різновид передбачає просте складання матеріалів перевірки кожного об'єкта.

Варіанти проведення аудиту мають свої переваги та недоліки. Серед переваг слід визнати те, що паралельний і паралельно-послідовний методи проведення аудиту сприяють спеціалізації аудиторів за окремими об'єктами аудиту, що забезпечує дуже швидке і помітне підвищення кваліфікаційного рівня аудиторів, якості перевірки окремих його об'єктів, скорочення часу на проведення, підвищення якості перевірок у цілому (в основному за умов паралельно-послідовного варіанта проведення аудиту).

Недоліки цих методів полягають у тому, що не завжди бездоганно проведена перевірка окремих об'єктів забезпечує дійсну картину фінансового стану підприємства. Даний варіант найбільш виграшний із позицій підготовки кадрів і підвищення їх кваліфікації.

3. Послідовний варіант полягає у тому, що один аудитор (кілька аудиторів) виконує весь комплекс робіт аудиторської перевірки підприємства. Такий варіант потребує висококваліфікованих фахівців та може забезпечувати гарантовано високу якість проведення аудиту.

Перевагою такого варіанта є також і те, що аудитор працює з підприємством індивідуально, знає його негативні та позитивні сторони і може більш кваліфіковано надавати йому аудиторські й консультативні послуги.

Недоліком цього варіанта проведення аудиту є, по-перше, неефективне використання висококваліфікованих працівників, по-друге, тривалі строки виконання аудиту найдовші, і, по-третє, цей варіант має обмежені можливості щодо підготовки спеціалістів й обміну досвідом.

Нормування та контроль якості праці аудиторів

Нормування праці аудиторів – це процес установлення міри витрат праці на виконання певних обсягів робіт за визначений проміжок часу. При цьому трудомісткість може бути виражена або безпосередньо у затратах часу робітника потрібної кваліфікації на виконання одиниці роботи (норма часу), або через

визначення чисельності робітників, необхідних для виконання всього обсягу робіт за визначений термін.

Установлення нормативної трудомісткості робіт стає основою планування роботи аудиторської фірми.

Методи нормування праці аудиторів

Можна виділити два основні методи нормування праці аудиторів:

- аналітично-розрахунковий;
- аналітично-дослідний.

Аналітично-розрахунковий метод – це метод, який ґрунтується на раніше розроблених нормативних матеріалах, і його використання не вимагає значних витрат ресурсів на розроблення нових нормативних матеріалів, що потребує великих витрат.

Аналітично-розрахункові методи нормування праці диференціюються за видами нормативних матеріалів. Нормативи часу розраховуються за факторами, які вирішальним чином впливають на трудомісткість робіт і можуть бути подані у вигляді рівнянь:

- мультиплікативних;
- адитивних;
- кратних.

Аналітично-дослідні методи базуються на безпосередньому вивченні витрат часу.

За їх допомогою можуть бути встановлені витрати праці у конкретних умовах підприємства. Але ці методи дуже трудомісткі.

Оцінювання якості праці аудиторів

Якість роботи аудиторів характеризує досягнутий рівень результативності праці визначеного ступеня складності, яка обумовлена рівнем професійно-кваліфікаційної підготовки і притаманними діловими якостями працівника.

Якісна робота аудиторів – це робота, виконана на підставі принципів аудиту відповідно до нормативних актів.

Аудит – складний технологічний процес, в якому беруть участь:

- аудитор, який має сертифікат і несе повну відповідальність за стан перевірки;
- експерти фірми.

Таким чином, суб'єктами контролю якості праці є: сертифікований аудитор та експерти.

Контроль за якістю праці аудиторів може бути залежним, якщо його виконують працівники свого підприємства, і незалежним, якщо його здійснює інший аудитор-партнер, не пов'язаний із клієнтом відносно аудиту. Усі ці види контролю є внутрішніми.

Можливий також зовнішній контроль – із боку Спілки аудиторів України, Аудиторської палати України або за їх дорученням – із боку іншої аудиторської фірми.

Основні вимоги щодо контролю якості аудиторських робіт установлює норматив аудиту – цілісна система заходів, що передбачає:

- керівництво аудитом;
- контроль за аудитом;
- аналіз проведеного аудиту;
- процедури контролю якості аудиторських робіт.

Політика контролю якості аудиторських робіт повинна переслідувати реалізацію основної мети аудиту шляхом дотримання всіх його вимог:

- професійних – усі працівники аудиторського підприємства повинні дотримуватися принципів аудиту;
- проведення аудиту фахівцями аудиторського підприємства, які мають необхідний досвід і рівень професійної підготовки;
- належний рівень керівництва, контролю та аналізу роботи на всіх стадіях і етапах процесу аудиту;
- отримання консультацій на інших не аудиторських підприємствах і в установах;
- забезпечення впевненості клієнтів щодо оцінки репутації підприємства для залучення потенційних клієнтів;

- гнучкий постійний моніторинг та забезпечення адекватності й ефективності внутрішньої політики та процедур контролю якості робіт.

3. Нормативи аудиту

У сучасних економічних умовах у період поступової глобалізації світового господарства стає вкрай необхідною гармонізація систем бухгалтерського обліку і аудиту різних країн. Для вирішення цих проблем Рада міжнародної федерації бухгалтерів організувала у своєму складі два постійних комітети:

- Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО);

- Комітет з міжнародної аудиторської практики (КМАП).

Перший розробляє і оприлюднює міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО); другий — міжнародні стандарти аудиту (МСА).

Статус Міжнародних стандартів аудиту:

- МСА призначені для використання під час аудиту фінансової звітності. Можуть також використовуватися при аудиті іншої інформації та наданні аудиторських послуг.

- МСА містять основні принципи і необхідні процедури, а також відповідні рекомендації з їх використання.

- У разі недодержання МСА аудитор повинен аргументувати причину відхилення (таке відхилення можливо тільки для підвищення рівня якості аудиту).

- МСА підлягають використанню тільки у значущих аспектах.

- МСА не зупиняють (підміняють) дії національних, але національні повинні містити принципи, на яких побудовано МСА.

- МСА можуть бути прийняті тією чи іншою державою як національні. У такому випадку орган, який має повноваження приймати і затверджувати національні стандарти (в Україні — Аудиторська палата України) готує відповідну заяву, передмову до МСА, посилення на відмінності діючого

законодавства або практики аудиту від МСА (при значних розбіжностях). Крім того, якщо стандарти з деяких питань відсутні у МСА, вони можуть бути додатково розроблені у тій чи іншій країні.

Діяльність аудитора суворо регламентована законодавчими і підзаконними актами, міжнародними, вітчизняними стандартами й нормативами. Під ними розуміють основні принципи, яких треба дотримуватися при проведенні аудиту.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» (ст. 14) Аудиторська палата України розробляє і затверджує національні нормативи аудиту, обов'язкові для дотримання всіма аудиторами. Своім рішенням № 73 від 18 грудня 1998 р. Палата затвердила Національні нормативи аудиту і Кодекс професійної етики аудиторів України, які набули чинності з 1 січня 1999 р.

Система Національних нормативів аудиту України складається з 32-х нормативів, згрупованих у 9 груп.

1. Вступний матеріал (№1, 2).
2. Відповідальність (№ 3, 4, 5, 6, 7, 8).
3. Планування (№ 9, 10, 11).
4. Внутрішній контроль (№ 12, 13).
5. Аудиторські докази (№ 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22).
6. Використання роботи інших фахівців (№ 23, 24, 25).
7. Аудиторські висновки та звіти (№ 26, 27).
8. Окремі вимоги до аудиторських висновків та звітів (№ 28, 29).
9. Нормативи, які регулюють спеціальні умови проведення аудиту (№ 30, 31, 32).

Кодекс професійної етики аудиторів України разом із Національними нормативами запроваджує:

- морально-етичні принципи аудиту;
- правила проведення аудиту і надання аудиторських послуг.

4. Професійна етика аудитора

Кодекс професійної етики аудиторів України визначає вимоги щодо поведінки аудиторів у різних умовах проведення аудиту та надання аудиторських послуг. Він складається з двох глав: вступної із 6-ти розділів та Кодексу із 14-ти розділів. Національні нормативи аудиту і Кодекс професійної етики аудиторів України встановлюють основні принципи аудиту, правила надання аудиторських послуг, фундаментальні засади аудиторської етики. Відповідно до цих документів принципи аудиту можна поділити на дві групи: **методологічні** та **принципи професійної етики**.

Методологічні принципи:

- планування аудиту;
- обґрунтованість оцінки значущості аудиторських свідоцтв, а також системи внутрішнього контролю;
- визначення критеріїв суттєвості й достовірності;
- дотримання методики і техніки аудиту, оцінювання ризиків та вибору даних;
- аналіз інформацій і формування висновків;
- відповідальність за результати аудиту;
- повне інформування клієнта.

Кодекс професійної етики аудиторів визначає принципи етики аудитора.

Імовірність. Суспільство потребує достовірної інформації.

Професіоналізм. Роботодавці-клієнти та інші зацікавлені сторони визначають рівень фахової підготовки аудиторів.

Якість послуг. Аудит і аудиторські послуги повинні здійснюватися у суворій відповідності із чинним законодавством та нормативними актами.

Довіра. Роботодавці-клієнти, інші зацікавлені сторони можуть бути впевнені у тому, що аудитор ніколи не порушить професійної етики і дотримуватиметься її протягом усієї практики.

Фундаментальні засади етики:

- неупередженість;

- об'єктивність;
- професійна незалежність;
- конфіденційність;
- професійна поведінка.

Найважливіші принципи професійної етики такі:

1. *Об'єктивність і незалежність.* Виконуючи свої професійні обов'язки, аудитори повинні зберігати об'єктивність та не допускати зіткнення інтересів. Вони мають бути незалежними формально і фактично.

2. *Чесність.* Щоб заслужити та виправдати громадську довіру, аудитори повинні чесно виконувати свої професійні обов'язки.

3. *Компетентність і високий технічний рівень.* Аудиторам необхідно дотримуватися технічних й етичних професійних стандартів та прагнути до постійного поліпшення якості послуг, виконуючи професійні обов'язки, використовувати всі свої здібності.

4. *Обов'язки (перед клієнтом).* Обслуговуючи клієнта, аудитори повинні проявляти високі професійні й моральні якості, дбати про його інтереси, що має узгоджуватися з їх обов'язками перед суспільством (дбати про інтереси клієнта, якщо вони не суперечать суспільним).

5. *Інтереси суспільства (обов'язки перед суспільством).* Аудитори мають діяти в інтересах суспільства, виправдовуючи його довіру. Вони повинні сприяти зростанню престижу й авторитету своєї професії та її можливості слугувати суспільству. Крім того, вони мають створювати умови для співробітництва і сприяння добрим взаємовідносинам між представниками своєї професії.

Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. регулює проблеми незалежності аудиторів в Україні. Зокрема, у статті 24 «Спеціальні вимоги» указується на те, що забороняється проведення аудиту аудитором, який:

- має прями родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- має особисті майнові інтереси у господарюючому суб'єкті, котрий перевіряється;

- є членом керівництва, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- є працівником господарюючого суб'єкта, який перевіряється;
- є працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

Запитання для самоперевірки

1. Законодавче і нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні.
2. Аудиторська палата України, порядок її створення і діяльності, функції.
3. Назвіть три варіанта розподілу й планування праці аудитора, та дайте характеристику кожному варіантові.
4. Які методи коригування праці аудиторів ви знаєте?
5. Назвіть види контролю якості праці аудиторів.
6. Зі скількох нормативів складається система національних нормативів аудиту в Україні?
7. Мета впровадження Кодексу професійної етики аудиторів України?
8. Назвіть найважливіші принципи професійної етики.

Список джерел інформації

1. Про аудиторську діяльність: Закон України № 3125-ХІІ від 22.04.1993р. // Закони України. Т.5. – К. : Ін-т Законодавства Верховної Ради України, 1996. – С. 103 – 112.
2. Международные стандарты аудита и кодекс этики профессиональных бухгалтеров. – М., 2000. – 699 с.
3. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. / Н.Т. Белуха. – К. : Знання, КОО, 2000. – С. 37 – 49.
4. Аудит: Учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.; под ред. проф. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С.53 – 61.

Тема 3. Методика проведення аудиту

- 1. Умови підготовки, форма і зміст листа-зобов'язання аудиторської організації на проведення аудиту.*
- 2. Договір про надання аудиторських послуг.*
- 3. Методика проведення аудиту.*
- 4. Методичні прийоми організації аудиторської перевірки.*

1. Умови підготовки, форма і зміст листа-зобов'язання аудиторської організації на проведення аудиту

Для проведення аудиторської перевірки на етапі її підготовки необхідно внести порозуміння у взаємовідносини між економічним суб'єктом і аудиторською організацією. Визначити взаємні права, зобов'язання й відповідальність аудиторської організації та економічного суб'єкта можна у листі-зобов'язанні й договорі на проведення аудиту.

Закордонний досвід свідчить, що для разових угод між аудиторською організацією та економічним суб'єктом можна використати лист-зобов'язання, який юридично вважається офертою.

Офертою визначається адресована одному чи декільком конкретним особам пропозиція, що достатньо виразно відображає наміри особи, котра їх зробила, вважати себе такою, що уклала договір із тим адресатом, який прийме цю пропозицію. Оферта повинна містити суттєві умови договору. Що стосується економічного суб'єкта, якому направляється лист-зобов'язання (оферта), то він може погодитись на цю пропозицію. Згода на умови, висловлені в оферті, називається її акцептом.

Українське цивільне законодавство передбачає такі можливості для здійснення діяльності аудиторськими організаціями:

- надіслати економічному суб'єкту лист-зобов'язання, який містить усі суттєві умови договору та, отримавши лист-зобов'язання, підписаний замовником, вважати себе зв'язаною договірними відносинами з ним і розпочинати аудиторську перевірку;

- надіслати економічному суб'єкту лист-зобов'язання й, одержавши згоду замовника, укласти з ним звичайний договір на проведення аудиту, що не повинен суперечити умовам листа-зобов'язання;
- укласти з економічним суб'єктом звичайний договір на проведення аудиту за результатами переговорів і взагалі не використовувати лист-зобов'язання;
- укласти з економічним суб'єктом договір на проведення аудиту, а лист-зобов'язання використати як додаток до договору, в якому вказати додаткову інформацію для економічного суб'єкта.

Листу-зобов'язанню повинна передувати офіційна пропозиція економічного суб'єкта з проханням про надання йому аудиторських послуг.

Після цього аудитор зазвичай проводить попереднє планування та знайомство з організацією клієнта. Таке попереднє планування дає можливість аудитору краще зрозуміти обсяг майбутніх робіт, приблизно оцінити їх вартість і зробити лист-зобов'язання більш діловим та конкретним, а у ряді випадків (наприклад, незвичний характер майбутньої роботи, небажання псувати свою репутацію контактами із сумнівними клієнтами тощо) просто відмовитися від подальших робіт.

Лист-зобов'язання підтверджує згоду аудитора на проведення аудиту і містить таку інформацію:

- мета аудиту;
- розподіл відповідальності;
- обсяг (масштаб) аудиту;
- форми підсумкових документів;
- вимога вільного доступу до необхідної інформації та недопущення впливу (тиску) на думку аудитора;
- можливість аудиторського ризику й межа суттєвості;
- можливість залучення до проведення аудиту інших спеціалістів і експертів;

- планування аудиту та порядок визначення винагороди за проведення аудиту.

Наприкінці проекту листа аудиторська організація просить керівництво економічного суб'єкта підписати і повернути підколоту копію листа із зазначенням її відповідності його (економічного суб'єкта) розумінню умов аудиту чи надіслати аудиторській організації зауваження за змістом даного листа. При цьому необхідно нагадати, що зауваження економічного суб'єкта на ofertу трактуються Цивільним кодексом як відмова від акцепту і нова оферта. У цьому випадку аудиторській організації пропонується вибір:

- погодитись на умови замовника аудиту;
- висунути зустрічні пропозиції та почати наступний раунд переговорів і узгоджень умов;
- відмовитись від роботи із цим клієнтом, якщо вимоги замовника неприйнятні для аудитора.

2. Договір про надання аудиторських послуг

Аудит здійснюється на основі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. Договір на проведення аудиту є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки.

Договір документально засвідчує, що сторони дійшли згоди з усіх пунктів, обумовлених у ньому. Для того щоб уникнути неправильного розуміння сторонами взятих на себе обов'язків, умов їх виконання та прийнятого рівня відповідальності, необхідно максимально ясно обумовити всі суттєві аспекти взаємовідносин, які виникають у зв'язку з його укладанням.

До складання і підписання договору аудитор повинен ознайомитися з підприємством-клієнтом. Це передбачає особисте спілкування з керівництвом підприємства, вивчення засновницьких документів, результатів попередньої аудиторської перевірки, загальний огляд звітності, визначення рівня

аудиторського ризику й оцінювання можливості дотримання аудитором норм професійної етики та загальних принципів при виконанні перевірки.

Зазначений етап підготовки договору починається після попереднього ознайомлення з діяльністю економічного суб'єкта і прийняття рішення про можливість надання аудиторських послуг. Він проводиться з метою визначення трудомісткості, вартості та строків надання аудиторських послуг, потреби у залученні сторонніх консультантів і експертів.

Договір про надання аудиторських послуг може мати разовий (одноразове надання послуги) чи довготерміновий характер (неодноразове надання послуг протягом певного періоду часу), виходячи з наявності в аудиторської організації відповідного свідоцтва. У разі повторної домовленості про здійснення аудиторських послуг умови договору можуть переглядатися та повинні оформлятися письмово. Предметом такого договору можуть бути як послуги з проведення аудиту безпосередньо, так і супутні аудиту послуги.

Порядок підготовки, умови та зміст договору на проведення аудиту в Україні регулюються Національним нормативом аудиту й іншими нормами Цивільного кодексу України.

Так, у нормативі вказується, що договір має містити такі положення:

- мета аудиту;
- масштаб аудиту, включаючи посилання на чинне законодавство, нормативи (необхідний обсяг та глибину перевірки; склад, кількість і обсяг аудиторських процедур);
- можливість доступу до будь-якої інформації відносно аудиту (документів, записів, спеціалістів клієнта, третіх осіб);
- відповідальність керівництва підприємства за надану інформацію;
- умови відповідальності за початкові залишки при першому проведенні аудиту та при попередніх перевірках іншим аудитором;
- вказівка на можливість і навіть імовірність того, що деякі можливо й суттєві помилки залишаться невиявленими аудитором у зв'язку із суттєвістю аудиту та іншими йому притаманними обмеженнями;

- форма, в якій замовник отримає результати роботи аудитора (обсяг та склад переданої замовнику документації).

Зміни чи додаткові угоди додаються до договору і є невід'ємною частиною.

Укладання договору на аудит, підписання його обома сторонами не дає ніякої гарантії отримання підприємством-клієнтом безумовно позитивного висновку, тобто не виключається можливість негативного аудиторського висновку. Оплата підприємством-клієнтом виконаних належним чином робіт аудиторською фірмою (аудитором), обумовлених у договорі, здійснюється незалежно від результатів аудиту та виду аудиторського висновку, складеного аудитором. Договір набирає чинності з моменту його підписання.

Детальна структура договору може бути різною, проте його форма повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі складання договорів.

3. Методика проведення аудиту

Методики проведення аудиторських перевірок розробляються спеціалістами аудиторських фірм та є їх комерційною таємницею. Виділяють 4 основні підходи до створення методик аудиту:

- 1) бухгалтерський;
- 2) юридичний;
- 3) спеціальний;
- 4) галузевий.

Бухгалтерський підхід є традиційним. Його суть полягає у тому, що методики перевірки розробляються за розділами бухгалтерського обліку. Методики аудиторської перевірки за рахунками бухгалтерського обліку полягають у тому чи іншому наборі складових частин кожної аудиторської перевірки. У нормативах аудиту їх називають методиками перевірки оборотів та сальдо за рахунками бухгалтерського обліку.

Юридичний підхід уключає розроблення методик перевірки різних питань з юридичної точки зору. У деяких аспектах такі методики збігаються з бухгалтерськими, але вимагають більш глибокого вивчення правового аспекту

господарської діяльності економічного суб'єкта в обліку. До таких методик можна віднести методику аудиту статутного капіталу, що містить експертизу правильності та повноти формування статутного капіталу, а також порядок перевірки правильності відображення в обліку розрахунків із засновниками.

Спеціальний підхід уключає розроблення методик перевірки груп економічних суб'єктів, об'єднаних загальною спеціальною ознакою (структура управління, структура капіталу, чисельність робітників, організаційно-правова форма, податковий режим).

При галузевому підході розробляються методики аудиту економічних суб'єктів залежно від виду їх діяльності та галузевої приналежності. До таких методик можна віднести методику аудиту підприємств торгівлі, сільськогосподарських підприємств, банків, страхових організацій. У них відображені особливості перевірки складу витрат на виробництво продукції, організацію управлінського обліку.

Виділяють основні положення, що є складовими частинами методики:

1. Нормативне забезпечення для проведення аудиту (зовнішнє, внутрішнє).
2. Предметна область проведення перевірок.
3. Методика перевірки розділів обліку.
4. Особливості проведення аудиту в умовах комп'ютерного оброблення даних.

Необхідно підкреслити вимоги до оформлення методики детальної перевірки. Не дивлячись на те, що розроблення методики є внутрішнім питанням фірми, вона повинна бути оформлена як відповідний документ нормативно-довідкового характеру.

При різних методиках використовують сучасні методи і методичні прийоми: фізична перевірка, документальна перевірка (формальна, арифметична, по суті), зустрічна перевірка, підтвердження, спостереження, опитування, тестування,

4. Методичні прийоми організації аудиторської перевірки

Виділяють чотири основні методи організації перевірки: суцільна перевірка (документальна і фактична), вибіркова, аналітична, комбінована.

При суцільній перевірці перевіряються всі масиви інформації без виключення відносно господарських процесів, що відбувалися у клієнта за період, який перевіряється. На підставі суцільної перевірки аудитор робить висновок щодо достовірності, доцільності та законності відображення в бухгалтерському обліку й звітності дій і подій, здійснених економічним суб'єктом за весь період, що перевіряється.

Вибіркова перевірка – передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100 % масивів інформації, які дозволяють аудитору отримати аудиторські докази й, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Вибірковий метод перевірки дозволяє аудитору з найменшими втратами скласти думку про достовірність, доцільність та законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку. Ризик невиявлення збільшується, оскільки за межами вибірки можуть залишитися факти порушень і помилок. Якщо при вибіркового дослідженні встановлені серйозні порушення, то проводиться перевірка суцільним методом.

Аналітична перевірка – це оцінювання фінансових показників за допомогою вивчення імовірних залежностей між ними.

Комбінована перевірка – це поєднання суцільної, вибіркової та аналітичної перевірок.

Запитання для самоперевірки

1. Укажіть призначення листа-зобов'язання.
2. Яким чином можуть бути врегульовані відносини між аудиторською фірмою та підприємством-замовником?
3. Які обов'язкові вказівки з умов аудиторської перевірки, зобов'язань має містити лист-зобов'язання?

4. Яка послідовність підготовки й підписання договору на проведення аудиту?
5. Назвіть основні підходи до створення методик аудиту та дайте їм характеристику.
6. Назвіть складові частини методики аудиту.
7. Методи організації аудиторської перевірки.

Список джерел інформації

1. Про аудиторську діяльність: Закон України № 3125-ХІІ від 22.04.1993р. // Закони України. Т.5. – К. : Ін-т Законодавства Верховної Ради України, 1996. – С. 103 – 112.
2. Международные стандарты аудита и кодекс этики профессиональных бухгалтеров. – М., 2000. – 699 с.
3. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. / Н.Т. Белуха. – К. : Знання, КОО, 2000. – С. 169 – 205.
4. Аудит: Учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.; под ред. проф. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С.180 – 209.
5. Давидов Г. М. Аудит: навч. посіб. –К. : Т-во “Знання”, КОО, 2001. – С.41 – 45.
6. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навч. посібн./ Ф. Ф. Бутинець та ін.; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Ж . : ПП “Рута”, 2001. – С.61 – 10.

Тема 4. Аудиторський ризик

1. Поняття аудиторського ризику.

2. Методи визначення розміру аудиторського ризику.

2.1. Оцінювання властивого ризику.

2.2. Оцінювання ризику при контролі.

2.3. Оцінювання ризику невиявлення викривлень у фінансових документах.

1. Поняття аудиторського ризику

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту аудиторський ризик являє собою можливу небезпеку того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Згідно з Національними нормативами аудиту аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор може висловити неадекватну думку в тих випадках, коли у документах бухгалтерської звітності існують суттєві перекручення. Інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде подано аудиторський висновок без зауважень і навпаки.

Аудиторський ризик (ризик аудиту або загальний ризик) має три складові:

- властивий ризик;
- ризик системи контролю (ризик контролю);
- ризик невиявлення помилок (ризик невиявлення).

Властивий ризик являє собою здатність до суттєвих перекручень залишку за певним бухгалтерським рахунком, за певною категорією, певним класом операцій або здатність до перекручень за цими показниками у комплексі з перекрученнями за іншими рахунками чи операціями за умови відсутності відповідних заходів внутрішнього контролю підприємства.

Ризик контролю полягає у тому, що системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю не завжди зможуть функціонувати настільки ефективно, щоб помилки, які можуть трапитися у залишку по певному рахунку або у певній категорії операцій, могли бути вчасно попереджені, викриті й виправлені персоналом підприємства.

Ризик невиявлення помилок полягає у тому, що аудиторські процедури підтвердження не завжди можуть виявити помилки, що існують у залишку по певному рахунку чи певній категорії операцій, які можуть бути суттєвими самі по собі або у комплексі з перекрученнями по інших залишках чи операціях.

Аудиторський ризик можна класифікувати за такими ознаками:

- 1) контроль із боку аудитора;
- 2) час виникнення ризику;
- 3) ступінь ризикованості;
- 4) ставлення до підприємства, що перевіряється;
- 5) ставлення до аудиторського підприємства.

1. Контроль із боку аудитора. За цією ознакою ризик розподіляється на такий, що контролюється та не контролюється аудитором. Властивий ризик і контрольний ризик не підлягають перевірці з боку аудитора. Аудитор може лише оцінити їх, але не може ніяк змінити.

Ризик невиявлення помилок може контролюватися аудитором шляхом вибору та проведення відповідних процедур. Але якщо аудитор працює з підприємством, що перевіряється тривалий час (5-6 років), то він спроможний частково контролювати властивий ризик і ризик контролю підприємства-клієнта. Це досягається постійними консультаціями щодо напрямів подальшого розвитку підприємства-клієнта.

2. За часом виникнення аудиторський ризик можна класифікувати як такий, що виник до початку аудиторської перевірки (ризик властивий та ризик контролю) і під час її проведення (ризик невиявлення).

3. Ступінь ризикованості. Не існує підприємств, які б мали однаковий ступінь ризику під час проведення аудиторської перевірки. На кожному підприємстві рівень ризику завжди буде різним. Його можна класифікувати як високий, середній, низький. Проте така класифікація є дуже узагальненою і може бути значно розширена.

4. Щодо підприємства, що перевіряється, ризик може бути внутрішнім, тобто таким, який виникає на підприємстві, та зовнішнім. До внутрішнього

належить ризик контролю і властивий ризик, до зовнішнього - ризик невиявлення викривлень.

5. *Щодо аудиторського підприємства* ризик класифікується як протилежний за попередньою ознакою. Для нього властивим ризиком буде ризик невиявлення викривлень, а зовнішнім - ризик властивий та ризик контролю.

Важливим питанням є методика визначення розміру аудиторського ризику. Разом із тим у світі не існує загальноприйнятої методики його визначення, як не існує і науково обґрунтованих підходів до його оцінювання.

Аудитори використовують два основних методи оцінювання аудиторського ризику:

- оціночний (експертний, інтуїтивний);
- кількісний.

За першим методом аудитор шляхом виконання окремих процедур оцінює його складові оцінками “низький” – “високий”. Потім залежно від комбінацій складових оцінок визначається загальна оцінка аудиторського ризику.

Другий метод передбачає оцінювання як складових аудиторського ризику, так і його загального рівня у діапазоні від 0 до 1 або від 0 до 100 % за формулою (факторною моделлю)

$$AP = BP * PK * PH,$$

де AP - загальний аудиторський ризик; BP - властивий ризик; PH - ризик невиявлення; PK - ризик системи контролю.

Наведена модель є простою, але вона дозволяє зрозуміти суть аудиторського ризику. Разом із тим визначити цю величину за допомогою даної моделі досить складно. Найчастіше аудитори встановлюють спочатку величину аудиторського ризику (AP), потім визначають величину властивого ризику і ризику контролю, для того щоб розрахувати прийнятну величину ризику невиявлення та спланувати необхідні аудиторські процедури.

Незважаючи на те, що можуть виникнути ситуації, за яких $BP = 0$ або $PK = 0$, аудитор не може відмовитись від проведення аудиторських процедур, хоча за формулою AP в обох випадках теж буде дорівнювати нулю.

Чим нижчий рівень бажаного ризику для аудитора, тим більше він повинен бути впевненим у тому, що звітність не містить матеріальних помилок і пропусків. Нульовий ризик означає впевненість у достовірності інформації. На практиці аудитор не може бути повністю впевненим у достовірності звітності, тому аудиторський ризик завжди перебуває між 0 і 1 (або 0 та 100 %).

При цьому важливо зазначити такі важливі моменти:

- аудитор не може повністю довіряти системі обліку і внутрішньому контролю підприємства;
- аудитор не може дозволити собі встановлювати високий рівень невиявлення помилок (наприклад, понад 50 %) при високих ризиках системи обліку та внутрішнього контролю. У цьому випадку загальний аудиторський ризик буде також дуже високим, чого допускати не можна, оскільки перевірка вважатиметься такою, що проведена не належним чином;
- – аудиторська перевірка буде визнана незадовільною, якщо аудитор установить низький ризик виявлення за повної недовіри до систем обліку і внутрішнього контролю підприємства.

Багато фірм узагалі не роблять спроб застосувати числові значення для визначення рівнів ризику та просто характеризують їх як «високий», «середній» і «низький». Американські фахівці вважають, що немає необхідності кількісно встановлювати аудиторський ризик або його складові за допомогою математично обґрунтованих моделей оцінювання, оскільки неможливо об'єктивно враховувати визначені компоненти аудиторського ризику у зв'язку з великою кількістю змінних, котрі впливають на них, і суб'єктивного характеру багатьох із цих змінних.

Відповідно багато аудиторів не вдаються до спроб розподілити встановлені розміри за чинниками ризику. Вважається, що аудитор завжди повинен розглядати

ризик за кожним класом суджень, пов'язаним із кожним значним рахунком чи класом операцій.

Підставою для оцінювання аудитором рівня внутрішнього ризику і ризику при здійсненні контролю є інформація про клієнта та його бізнес. Значна частина такої інформації має загальний характер і залежить від особливостей діяльності підприємства, галузі промисловості, в якій воно працює, законодавчих та нормативних документів, що стосуються галузі промисловості, а також особливостей фінансової діяльності підприємства і зв'язку між даними фінансового й оперативного характеру. Аудитор повинен також розуміти структуру контролю на підприємстві, що необхідно для правильного оцінювання ризику при проведенні контролю і складанні плану здійснення перевірки.

2.1. Оцінювання властивого ризику

Властивий ризик виникає за умов, не пов'язаних з особливостями контролю на підприємстві. Умови для нього існують на макроекономічному рівні, і визначений вплив справляють зовнішні чинники: зміни обставин, пов'язаних із веденням бізнесу, урядові рішення та інші чинники економічного характеру. Такий вид ризику характерний для різноманітних господарських операцій підприємства. Інформація про умови властивого ризику надходить в основному із зовнішніх джерел. Властивий ризик, звичайно, не є причиною використання особливих процедур контролю і бухгалтерського обліку.

Оцінюючи властивий ризик, аудитор покладається на своє професійне міркування, враховуючи такі чинники.

На рівні фінансової звітності:

- чинники, що впливають на галузь діяльності;
- чесність керівництва;
- характер бізнесу суб'єкта аудиторської перевірки;
- знання і досвід керівництва;
- зміни складу керівництва;
- компетентність керівництва;

- незвичайний вплив на керівництво певних обставин.

На рівні сальдо рахунків і класу (категорій) операцій:

- рахунки фінансової звітності, на які можуть вплинути перекручення;
- складність основних операцій та інших подій, що потребують залучення експертів;
- роль суб'єктивізму при визначенні сальдо рахунків;
- схильність активів до втрати або незаконного привласнення;
- завершення незвичайних і складних операцій, особливо в кінці чи ближче до кінця звітного періоду;
- операції, які не можуть бути здійснені за звичайних обставин (котрі не підлягають процедурі звичайного оброблення).

2.2. Оцінювання ризику при контролі

Положення Національного нормативу аудиту вимагають від аудитора оцінювання ризику невідповідності внутрішнього контролю в два етапи: попереднє й остаточне оцінювання ризику невідповідності внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю – це сукупність правил та процедур контролю, запроваджених керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети, а саме забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства.

Уся система внутрішнього контролю спрямована на реалізацію таких задач:

- 2) забезпечити послідовну та ефективну діяльність фірми;
- 3) дотримуватися основної стратегії фірми;
- 4) забезпечувати збереження активів;
- 5) сприяти вчасному і повному відображенню операцій в обліку.

Питання про необхідність внутрішнього контролю та про обсяг перевірки ним різних сторін діяльності підприємства розв'язується керівництвом фірми самостійно. Адміністрація малих підприємств меншою мірою потребує

внутрішнього контролю, тому що безпосередньо бере участь у поточній діяльності фірми. Але існують певні обмеження ефективності внутрішнього контролю:

- не можна бути впевненим у відсутності корисливих намірів у керівництва;
- керівництво часто ігнорує контроль, який само встановило;
- розподіл контролюючої функції може бути проігнорований;
- не дивлячись на відбір кваліфікованих кадрів, можливий вплив на них як зсередини фірми, так і зовні;
- можливі помилки та неточності у записах, підрахунках, у результаті нерозуміння завдання, втоми або неохайності.

Стадії оцінювання ризику внутрішнього контролю

На першій стадії аудитор повинен оцінити ризик невідповідності внутрішнього контролю для кожного суттєвого залишку за бухгалтерськими рахунками чи суттєвою операцією.

Проводячи попереднє оцінювання, аудитор використовує такі тести:

- перевірка первинних документів;
- проведення опитування і спостереження щодо процедур внутрішнього контролю, відносно яких немає змоги здійснити наскрізну перевірку;
- повторення процедур внутрішнього контролю.

Під час збирання доказів функціонування системи внутрішнього контролю аудитор ураховує спосіб їх отримання, послідовність, із якою вони накопичувалися протягом певного періоду, та досвід особи, яка отримала такі докази.

Аудитор фіксує у робочих документах зібрані відомості про систему обліку і внутрішнього контролю, розраховує ризик невідповідності внутрішнього контролю. Якщо ризик невідповідності внутрішнього контролю оцінюється аудитором як незначний, він пояснює у документах обґрунтування своїх висновків.

На другій стадії аудитор постійно переглядає правильність зробленого ним оцінювання ризику невідповідності внутрішнього контролю (до самого моменту завершення підготовки аудиторського висновку) і вносить відповідні корективи.

2.3. Оцінювання ризику невиявлення викривлень у фінансових документах

Ризик невиявлення (його рівень) пов'язаний з обсягом та характером проведення аудиторських процедур по суті. Перші дві складові загального аудиторського ризику безпосередньо впливають на характер, обсяги і витрати часу на виконання необхідних аудиторських процедур. Як правило, аудитор регулює (доводить) розмір загального аудиторського ризику до прийнятної величини збільшення аудиторських процедур. Разом із тим, як зазначено у нормативі аудиту, ризику невиявлення не можна уникнути, коли аудиторські докази мають переконливий, а не вичерпний (абсолютно точний) характер.

Результати оцінювання властивого ризику та внутрішнього контролю перебувають у зворотній залежності від прийнятого рівня невиявлення викривлень. Це означає, що чим нижче ризик викривлення матеріалів, тим вище є прийнятий рівень невиявлення викривлень при плануванні аудитором перевірок на суттєвість, які спрямовані на обмеження обсягу аудиту, і навпаки.

Ризик невиявлення помилок безпосередньо пов'язаний із проведенням незалежних процедур перевірки. Зроблене аудитором оцінювання невідповідності внутрішнього контролю й оцінювання властивого ризику впливає на характер, строки та обсяг аудиторських процедур, які виконуються аудитором із метою зменшення ймовірності невиявлення помилок і перекручень. Певний ризик невиявлення помилок існує завжди, навіть коли аудитор перевірить усі залишки за рахунками або всі види операцій, тому що більша частина аудиторських доказів має скоріше аргументаційний, ніж підсумковий характер.

Таким чином, визначення всіх складових аудиторського ризику є одним із головних завдань на стадії попереднього обстеження. Аудитор повинен не лише

констатувати розмір ризику, а спланувати ризик невиявлення помилок на допустимому рівні.

Запитання для самоперевірки

1. Дайте визначення категорії «ризик».
2. Наведіть класифікацію ризиків.
3. Дайте визначення аудиторського ризику.
4. У чому полягає суть властивого ризику?
5. Що являє собою ризик контролю?
6. У чому полягає суть невиявлення помилок?
7. Наведіть класифікацію аудиторських ризиків.
8. За якою факторною моделлю можна розрахувати загальний аудиторський ризик?
9. Які обмеження існують при плануванні аудиторського ризику?
10. Як оцінюється властивий ризик?
11. Назвіть стадії оцінювання ризику внутрішнього контролю.
12. Як оцінюється ризик невиявлення помилок?

Список джерел інформації

1. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К. : Основа, 1999. – 274 с. (С. 82 – 108).
2. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. / Н.Т. Белуха. – К. : Знання, КОО, 2000. – С. 242 – 253.
3. Аудит: Учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.; под ред. проф. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С. 53 – 61.
4. Давидов Г. М. Аудит: Навч. посіб. –К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001.-С. 209 – 217.
5. Аудит: Практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др.; под ред. А. Кузьминского. – М. : Учетинформ, 1996. –С. 48 – 62.

Тема 5. Помилки й шахрайство

- 1. Поняття помилок і шахрайства, причини їх виникнення.*
- 2. Наслідки помилок та шахрайства, методи їх виявлення.*
- 3. Дії аудитора при виявленні помилок і шахрайства.*

1. Поняття помилок і шахрайства, причини їх виникнення

Фінансова звітність та інша обліково-економічна інформація, як відомо, має схильність до перекручень, які можуть бути результатом помилок і шахрайства. Перекручення, що можуть мати місце у фінансовій звітності, класифікують за двома ознаками:

- ненавмисне перекручення;
- навмисне перекручення.

Класифікація перекручень є юридичною проблемою, тому вона не може розв'язуватися аудитором.

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту термін “помилка” означає ненавмисні перекручення (похибки) фінансової звітності, такі, як:

- арифметичні помилки або описки у первинних документах, облікових регістрах і фінансовій звітності;
- пропущення фактів та їх неправильна інтерпретація;
- неправильне використання облікової політики.

Відповідно до Національного нормативу аудиту «**помилка** – ненавмисне перекручення фінансової інформації у результаті арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, недогляду в дотриманні повноти обліку, неправильного відображення в обліку фактів господарської діяльності, наявності складу майна, вимог і зобов'язань, невідповідне відображення записів у обліку».

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту «термін «шахрайство» означає навмисні дії однієї чи кількох осіб із числа керівників або співробітників суб'єкта чи третіх осіб, які призвели до неправильного подання фінансової звітності”. Аналогічне визначення наведено і у Національних нормативах аудиту в Україні, а

саме: «шахрайство – навмисно неправильне відображення і подання даних обліку та звітності службовими особами і керівництвом підприємства».

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту ознаки шахрайства мають такі дії навмисного характеру:

- маніпуляція, фальсифікація, змінення облікових записів і документів ;
- незаконне привласнення активів;
- приховування або пропущення інформації про операції в документах, облікових записах;
- відображення в обліку незвичних операцій;
- неправильне використання облікової політики;
- неправильне оцінювання активів та неправильне їх списання;
- невідповідне відображення записів в обліку.

Маніпуляція обліковими записами – зумисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проводок чи сторнуючих записів із метою перекручення даних обліку та звітності.

Фальсифікація бухгалтерських документів і записів – оформлення наперед неправильних або фальсифікованих документів бухгалтерського обліку і записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Невідповідне відображення записів у реєстрах обліку – ненавмисне або навмисне відображення фінансової інформації у системі рахунків у неповному обсязі, в оцінці, яка відрізняється від прийнятих норм, та ін.

Незвичайні операції – угоди й господарчі операції, платежі, котрі, на думку аудитора, зайві, недоречні чи надмірні за певних обставин.

Відповідальність керівництва підприємства

Відповідальність за фінансову звітність підприємства разом із відповідальністю за попередження та виявлення фактів шахрайства й помилок покладається на керівництво підприємства, яке постійно підтримує відповідність і ефективність систем обліку та внутрішнього контролю підприємства. Аудитору необхідно враховувати, що деякі системи обліку і внутрішнього контролю справляють враження як нормально функціональні в цілому, але все-

таки не дають можливості з'ясувати ймовірність існування помилок та шахрайства.

Керівництво підприємства також несе відповідальність за надання користувачам можливості ознайомлення з документами фінансової звітності підприємства та змістом аудиторського звіту щодо цієї фінансової звітності.

Відповідальність аудитора

Аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства і не має відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства та помилок, котрі можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства. Проте аудитор повинен отримати гарантію відсутності істотних випадків і фактів такого роду для написання позитивного аудиторського висновку.

У зв'язку з обмеженими можливостями аудиту не всі випадки шахрайства і помилок, що істотно впливають на фінансову звітність підприємства, можуть бути виявлені аудитором. Тому він несе відповідальність за правильність і відповідність використаних під час аудиту процедур перевірки та за остаточну думку в аудиторському висновку, який складається за результатами проведеної аудиторської перевірки.

Аудитор матеріально відповідає (у межах умов підписаного договору) за порушення, що пов'язані з невідповідним виконанням ним своїх обов'язків і стали причиною матеріальних збитків клієнта.

Під час планування аудиторської перевірки аудитор повинен оцінити ризик того, що помилки та шахрайство можуть спричинити значні перекручення у фінансовій звітності підприємства, і звернутися до його керівництва із запитом про те, чи всі помилки та випадки шахрайства документально оформлені й подані йому.

Під час перевірки повноти та достовірності фінансової звітності підприємства аудитор може виявити шахрайство або помилку. Як у випадку шахрайства, так і при виявленні помилок існують випадки, які прямо вказують на ймовірність їх існування, тобто відхилення від:

- діючих українських законів;
- чинних в Україні правил організації та методології бухгалтерського обліку;
- принципів бухгалтерського обліку;
- прийнятої облікової політики відображення у бухгалтерському обліку окремих господарських операцій і оцінки вартості майна.

Трапляються ситуації та події, що підвищують ризик виникнення помилок та шахрайства, а саме:

- питання, які стосуються належної компетенції та професійного досвіду керівництва;
- незвичайні складні обставини як на підприємстві, так і поза його межами, незвичайні операції;
- труднощі, що виникають, коли аудитор хоче отримати достатні та необхідні аудиторські докази.

На підставі зробленого оцінювання ризику аудитор має вибрати такі аудиторські процедури, що дадуть йому впевненість у тому, що перекручення в офіційно оприлюдненій фінансовій звітності підприємства, які впливають із наявних помилок та шахрайства, будуть виявлені.

2. Наслідки помилок та шахрайства, методи їх виявлення

Під час планування аудиторської перевірки аудитор повинен прогнозувати за даними тестового опитування наявність або можливість існування помилок чи шахрайства.

Основними процедурами виявлення обману та помилок є:

- 1) зустрічна перевірка;
- 2) документальне підтвердження;
- 3) свідчення персоналу підприємства;
- 4) арифметична перевірка.

Аудитор має навести відповідні аудиторські докази того, що помилки й шахрайство, які можуть належати до суттєвих у фінансовій звітності підприємства,

не знайдені, а якщо знайдені, то вони відповідним чином виправлені в обліку, і результат їх виправлення вплинув на окремі позиції фінансової звітності підприємства. Імовірність виявлення помилок значно більша, ніж виявлення випадків шахрайства, тому воно зазвичай виявляється аудитором уже як фактично здійснене й попередити його дуже важко.

Якщо аудитор отримав докази навмисних дій клієнта, це дає йому право висловити недовіру до того, що бухгалтерські реєстри і документи відображають дійсний стан справ. Утім аудитор повинен спланувати та провести аудит, керуючись принципом професійного скептицизму. Він не може припускати, що керівництво підприємства є нечесним, але і не може припускати, що воно є безумовно чесне.

Заходи, які проводяться за обставин, коли існує інформація про те, що помилки або шахрайство можуть існувати

Якщо у результаті проведених заходів щодо оцінювання ризику невиявлення помилок і шахрайства з'ясується потенційна можливість того, що помилки та шахрайство існують, аудитор повинен зробити аналіз впливу цих помилок на фінансову звітність підприємства. Якщо аудитор упевнений, що такі помилки та випадки шахрайства мають істотний вплив на фінансову звітність підприємства, йому необхідно підготувати відповідні зміни у процедурах перевірки чи зробити додаткові процедури перевірки.

3. Дії аудитора при виявленні помилок і шахрайства

У разі виявлення помилок та шахрайства аудитор має відобразити їх сутність, а саме: зміст помилки, посилання на норму закону або іншого нормативного документа, навести перелік і додати необхідні документи, які підтверджують наявність перекручень, пояснення посадових осіб із цього приводу, перелік посад та прізвища посадових осіб, які припустилися помилок і шахрайства, а також осіб, які санкціонували такі перекручення, назви підрозділів, розмір заподіяної шкоди та інші відомості.

Незважаючи на те що аудитор ураховує при формуванні своєї думки лише суттєві перекручення фінансової звітності, у процесі аудиту він повинен зафіксувати всі виявлені ним помилки і факти шахрайства, довести їх до відома замовників аудиту. При визначенні необхідності подання інформації підприємству, котрому потрібно надати інформацію про можливі або наявні факти шахрайства чи суттєві помилки, аудитор повинен урахувати всі пов'язані із цим обставини. Щодо фактів шахрайства аудитор має оцінити участь у цьому керівних осіб підприємства. У більшості випадків про існування шахрайства буде доцільно повідомити керівника особи, яка задіяна у шахрайстві та займає службову посаду на рівень нижчу, ніж її безпосередній керівник. Якщо до шахрайства причетний найвищий керівник підприємства (директор) аудитор має право і повинен отримати юридичну консультацію від іншого фахівця (юриста чи адвоката) стосовно своїх подальших дій або напрямів аудиту.

Подальші дії аудитора залежать від конкретних обставин, але одержана аудитором інформація щодо помилок та шахрайства впливає на його думку відносно перевіреної фінансової звітності і виду аудиторського висновку. Якщо аудитор дійшов висновку, що помилки та шахрайство є істотними на рівні фінансової звітності підприємства й не можуть бути відповідно в ній відображені або не можуть бути зроблені виправлення звітності, то йому слід дати аудиторський висновок негативного характеру чи відмовитися від висновку.

У випадку, коли аудитор не може визначити характер помилки або шахрайства чи не має впевненості, що результат певних операцій можна розцінити як помилку або шахрайство, оскільки існують зовнішні обмеження (а не з боку підприємства), йому слід розкрити такий вплив у аудиторському звіті. Наприклад, ситуації, коли існують протилежні тлумачення окремих вимог українського законодавства з питань оподаткування підприємства. У цьому випадку офіційне рішення про наявність або відсутність помилок може дати тільки районний, міський чи республіканський Арбітражний суд України.

В обов'язки аудитора не входить повідомлення про знайдені ним порушення ще когось, крім керівництва (власників) підприємства.

В інших випадках аудитор не має права надавати інформацію про факти порушень законодавства або надавати які-небудь документи стороннім підприємствам чи особам.

Сторонні користувачі фінансової звітності підприємства мають право вимагати надання їм інформації про результати проведеного аудиту й отримати аудиторський висновок для ознайомлення тільки від керівництва або власників підприємства, якщо такі сторонні користувачі бажають мати уявлення про стан справ на підприємстві.

Аудитор може відмовитися від подальшого обслуговування клієнта, якщо клієнт не враховує його зауважень відносно існування помилок і шахрайства, навіть коли шахрайство істотно не впливає на фінансову звітність підприємства. Таким прикладом може бути ситуація, коли аудитор знає, що до таких фактів має відношення вище керівництво підприємства і це впливає на достовірність та повноту інформації, наданої аудитору під час проведення аудиторської перевірки, а також на можливість постійної співпраці аудитора із цим клієнтом. Під час прийняття такого рішення аудитор обов'язково повинен одержати юридичну консультацію із цього питання для підтвердження його правильності.

Запитання для самоперевірки

1. Дайте визначення термінам “шахрайство”, “помилка”, “маніпуляція обліковими записами”, “фальсифікація бухгалтерських документів і записів”, “невідповідне відображення записів у реєстрах обліку”, “незвичайні операції”.
2. Окресліть відповідальність аудитора при виявленні помилок та шахрайства.
3. Яку відповідальність несе керівництво підприємства, що перевіряється?
4. Які основні процедури виявлення помилок і шахрайства?
5. Які заходи проводяться за обставин, коли існує інформація про наявність помилок та шахрайства?
6. Якими мають бути дії аудитора у разі виявлення помилок і шахрайства?

Список джерел інформації

1. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К. : Основа, 1999. – 274 с. (С. 53 – 67).
2. Международные стандарты аудита и кодекс этики профессиональных бухгалтеров. – М., 2000. – 699 с.
3. Давидов Г. М. Аудит: навч. посіб. –К. : Т-во “Знання”, КОО, 2001. – С.46 – 50.
4. Аудит: Практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др.; под ред. А. Кузьминского – М. : Учетинформ, 1996. – С.82 – 89.

Тема 6. Планування, стадії та процедури аудиту

1. Планування аудиту.

2. Стадії аудиту.

3. Процедури аудиту.

1. Планування аудиту

Ефективна організація управління аудиторським процесом передбачає дотримання певних етапів проведення аудиторської перевірки. Першим етапом здійснення аудиторської перевірки є планування. Процес планування досить громіздкий і може займати до 30 % часу, витраченого на перевірку.

Аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати можливість ефективно провести аудиторську перевірку. Планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта.

Планування – це вироблення головної стратегії та конкретних підходів до характеру, періоду, а також часу проведення аудиту. Аудиторський план розробляється з огляду на те, що у ньому визначається час здійснення кожної конкретної аудиторської процедури.

Відповідно до стандартів аудиту аудиторська перевірка має бути належним чином спланована. Чітке планування необхідне для: розроблення загального плану та програми аудиторської перевірки; виконання і контролю роботи; впевненості, що увага зосереджена на основних аспектах; упевненості, що робота виконана повністю.

Аудитори й аудиторські фірми України під час розроблення плану аудиту та протягом тривалості аудиту мають право самостійно визначати форми й методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду.

Метою планування аудиту є звернення уваги аудитора на найважливіші напрями аудиту, на виявлення проблем, які слід перевірити найретельніше. Планування допоможе аудиторіві належним чином організувати свою роботу та здійснювати нагляд за роботою асистентів, які беруть участь у перевірці, а також

координувати роботу, що здійснюється іншими аудиторами і фахівцями інших професій.

Для досягнення ефективності та результативності аудиту, а також для узгодження порядку проведення аудиторських процедур із внутрішнім розкладом роботи фахівців підприємства аудитор обговорює з керівництвом та співробітниками підприємства елементи загального аудиторського плану й аудиторські процедури.

Загальний план аудиту

Аудиторів слід розробити і документально оформити загальний план аудиту, визначити у ньому істотність помилок, а потім здійснити аудит за цим планом. Загальний план аудиту розробляється настільки детально, щоб аудитор мав можливість завдяки йому підготувати програму аудиту. У свою чергу, програма аудиту, її зміст та розмір залежать від розміру, виду і специфіки підприємства, умов договору на проведення аудиту, а також особливостей методики та техніки, що їх використовує аудитор під час перевірки.

Під час розроблення загального плану аудитор здійснює аналіз таких питань.

1. Розуміння аудитором бізнесу клієнта:

- головних факторів, які мають вплив на діяльність підприємства;
- найважливіших характеристик підприємницької діяльності;
- підприємства, його організаційної структури, процесу виробництва, надання послуг, фінансового стану, а також порядку його звітування, включаючи зміни, що, можливо, мали місце після попереднього аудиту;
- розподілу обов'язків між керівництвом підприємства.

2. Розуміння обліку і системи внутрішнього контролю:

- методології та принципів бухгалтерського обліку, які застосовувалися бухгалтерією підприємства;
- можливого ефекту від змін в обліковій політиці чи термінології аудиту;

- знання аудитора з питань бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, котрі можуть бути використані аудитором у тестах оцінювання надійності внутрішнього контролю підприємства та у незалежних аудиторських процедурах.

3. Визначення ризиків і суттєвості:

- оцінювання аудитором ризику внутрішнього контролю – ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, тобто її спроможності попереджати та виявляти помилки на підприємстві, оцінювання розміру особистого аудиторського ризику невиявлення суттєвих помилок у звітності підприємства, який існує під час проведення аудитором аудиторських процедур, і визначення на підставі цього найважливіших напрямів аудиту;
- визначення порогу суттєвості помилок для цілей аудиту з кожного виду операцій;
- імовірність існування суттєвих помилок в обліку, що оцінюється аудитором з огляду на попередній період перевірки та знайдені ним раніше помилки;
- визначення складних бухгалтерських операцій, включаючи ті, які робилися з використанням суб'єктивної думки бухгалтера (нарахування резервів тощо).

4. Види, час і повнота процедур:

- існування можливості оперативного внесення змін в окремі напрями аудиту;
- вплив інформаційних технологій на процес аудиту;
- робота внутрішніх аудиторів підприємства та можливий вплив її на аудиторські процедури зовнішніх аудиторів.

5. Координація, керівництво, супроводження й нагляд:

- участь в аудиті інших аудиторів, аудиторських фірм (перевірка іншими аудиторами дочірніх підприємств, філій і відділень головного підприємства);
- участь в аудиті експертів та інших фахівців, які не є аудиторами;

- дислокація (місцезнаходження) підрозділів підприємства; підбір виконавців аудиту і розподіл між ними обов'язків, ураховуючи їх професійний рівень та стаж роботи.

6. Інші запитання:

- можливість оперативного включення до програми аудиту наприкінці аудиторської перевірки питання безперервності діяльності підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність буде продовжуватися у найближчий час;
- умови, що повинні привернути особливу увагу аудитора, відносини підприємства зі спорідненими сторонами.

Аудиторська програма

У програмі аудиту види, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур мають збігатися з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту. Аудиторська програма допомагає керувати виконавцями аудиту та контролювати їх роботу. До аудиторської програми включається також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, що його необхідно витратити на кожен напрям аудиту або аудиторську процедуру.

У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур – координує роботу всіх можливих помічників, залучених із числа співробітників підприємства, відзначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

Записи та висновки аудитора з кожного розділу аудиторської програми фіксуються у робочій документації і є тим фактичним матеріалом, що використовується аудитором у процесі підготовки й обґрунтування аудиторського звіту керівництву клієнта.

Протягом усієї тривалості аудиту його загальний план і програма переглядаються та уточнюються аудитором. Він постійно уточнює свої плани, тому що існує ймовірність зміни умов і напрямів аудиту, а також можливість отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур, ніж ті, що

раніше очікувалися аудитором. Події чи мотиви, що примусили аудитора внести значні зміни до аудиторської програми, оформляються ним документально.

2. Стадії аудиту

Кожна аудиторська перевірка складається з етапів і частин, що називаються стадіями.

1. Дослідницька стадія передбачає вивчення:

- особливостей підприємства: організації, структури, номенклатури продукції, видів послуги;
- перспектив розвитку підприємства;
- обліково-аналітичного і контрольного процесу на підприємстві;
- загального підходу до проведення аудиту, включаючи можливе використання внутрішнього контролю, проблемних напрямів аудиту;
- оцінки ступеня ризику;
- попереднього варіанта загального плану і програми аудиторської перевірки, визначених обсягів робіт, конкретних виконавців;
- установлення планового рівня суттєвості.

2. Підготовчо-узгоджувальна стадія зосереджується на:

- узгодженні із замовником плану перевірки, обсягу робіт, термінів їх проведення, форми подання результатів аудиту;
- узгодженні рівня відповідальності аудиторського підприємства і замовника, визначенні вартості аудиторських послуг;
- закріпленні досягнутих домовленостей між аудиторською фірмою та замовником шляхом підписання необхідних документів (договір, програма аудиту тощо);
- підготовці необхідної нормативно-правової бази для перевірки.

3. Основна стадія зводиться до такого:

- проводиться аудит (виконуються аудиторські послуги);
- готується підсумкова аудиторська документація.

Метою цього етапу аудиторської перевірки є одержання достатнього обсягу свідчень для визначення того, чи відображені об'єктивно кінцеві сальдо у бухгалтерському балансі та інші дані у супутній фінансовій звітності. Характер і обсяг цієї роботи значною мірою залежить від результатів двох попередніх етапів.

Існує тісний зв'язок між розумінням системи внутрішнього контролю й оцінкою ризику контролю, а також перевіркою окремих статей балансу та іншої фінансової звітності. Якщо аудитор упевнений, що фінансова звітність подана достатньо об'єктивно і якщо ця впевненість базується на його розумінні системи внутрішнього контролю, оцінці ризику контролю, тестів контрольних моментів, то можна значно скоротити перевірку господарських операцій по суті.

Існує дві категорії процедур, які використовуються на цій стадії аудиту:

- аналітичні процедури ;
- процедури перевірки окремих елементів балансу.

До аналітичних процедур належать такі, що дають змогу оцінити загальну правдивість господарських операцій і сальдо. Аналітичні процедури доцільно виконати ще до перевірки окремих елементів сальдо. У такому випадку вони можуть допомогти визначити, наскільки детально слід перевіряти баланс. Аналітичні процедури проводяться на основі достовірної фінансової інформації з метою оцінювання фінансового стану, платоспроможності і ліквідності підприємства.

Перевірки оборотів та сальдо за рахунками виконуються, зазвичай, в останню чергу. При деяких перевірках усі вони проводяться після дати складання балансу. Але якщо клієнт хоче опублікувати свою звітність невдовзі (зразу) після дати балансу, то аудитори повинні вдатися до трудомістких перевірок сальдо за окремими рахунками у певні проміжні періоди перед кінцем року. При цьому виникає потреба у додатковій роботі, для того щоб «довести» аудит за проміжні періоди до аудиту балансу на кінець року.

4. На завершальній стадії:

- обговорюється додаткова документація, що передається замовнику;

- передається аудиторський висновок.

На завершальній стадії аудиторської перевірки сертифікований аудитор повинен перевірити роботу складу групи аудиторів і вирішити, чи достатньо зібрано свідчень, та оцінити результати аудиту. Перевірка особою, яка має широкий досвід або є більш кваліфікованою, здійснюється для виявлення (запобігання) помилок і для оцінювання суджень та висновків. Відповідна перевірка робочих документів – це найважливіший спосіб забезпечити високу якість виконання аудиту, а також незалежності суджень усієї групи аудиторів, котра виконує замовлення на аудит.

Завершується аудит складанням відповідного аудиторського висновку (звіту) та листа-повідомлення управлінської ланки й аудиторського комітету щодо недоліків структури внутрішнього контролю, виявлених у ході перевірки.

3. Процедури аудиту

Аудит являє собою сукупність дій аудитора. Вони називаються аудиторськими процедурами.

Щоб скласти висновок про фінансово-майновий стан клієнта, аудитор повинен визначити конкретні цілі проведення аудиту, досягнення яких дасть йому можливість підтвердити або спростувати (виявити неузгодженість) фінансові документи клієнта. Конкретні цілі аудиту можуть бути сформульовані по-різному. Одним із можливих варіантів подання цілей аудиту може бути такий:

- наявність і можливість виявлення викривлень;
- повнота відображення інформації;
- своєчасність відображення інформації;
- права і відповідальність;
- процеси інтерпретації та її розподіл;
- претензійні відносини.

Установивши конкретні цілі аудиту, аудитор прагне одержати докази на користь кожної конкретної мети перевірки чи всупереч їй. Таким чином, аудитор визначає процедури, що дають йому можливість підтвердити конкретні цілі

перевірки і підготувати позитивний висновок або виявити неузгодженість фінансових документів.

У загальному вигляді аудиторські процедури можуть бути класифіковані таким чином:

- розуміння бізнесу, його організації, галузі, в якій здійснюється діяльність підприємства;
- вивчення й аналіз інформації про діяльність підприємства у цілому;
- вивчення форм і методів обліку, оцінювання впливу законодавчих змін на стан обліково-аналітичного процесу;
- визначення стану об'єкта у натуральному, вартісному вираженні;
- контроль процесу відображення деяких операцій в обліку (первинні документи, аналітичні, синтетичні та звітні документи);
- розгляд питань минулих років;
- огляд звітів керівництва підприємства і проміжних звітів;
- аналіз важливих змін в облікових процедурах;
- оцінювання праці внутрішніх аудиторів.

Виконання процедур аудиту дає аудитору впевненість у тому, що робота буде виконана у повному обсязі незалежно від розмірів підприємства і виду його діяльності.

Запитання для самоконтролю

1. Дайте визначення терміна «планування».
- 2.3 якою метою здійснюється планування?
3. Аналіз яких питань повинен виконати аудитор під час розроблення загального плану аудиту?
4. У чому полягає сутність підготовки та складання аудиторської програми?
5. Які напрями діяльності підприємства аудитор вивчає на дослідницькій стадії?
6. Які роботи виконує аудитор на підготовчо-узгоджувальній стадії?
- 7.3 якою метою проводиться основна стадія аудиту?

8. У чому сутність аналітичних процедур?
9. У чому сутність завершальної стадії аудиту?
10. Що являють собою процедури аудиту?
11. Наведіть класифікацію аудиторських процедур.

Список джерел інформації

1. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К. : Основа, 1999 . – 274 с. (С. 68 – 81).
2. Международные стандарты аудита и кодекс этики профессиональных бухгалтеров. – М., 2000. – 699 с. (С. 107 – 120).
3. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. – К. :Знання, КОО, 2000. – С.206 – 233.
4. Аудит: Учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.; под ред. проф. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С.217 – 230.
5. Давидов Г. М. Аудит: навч. посіб. – К. : Т-во “Знання”, КОО, 2001. – С.30 – 34.

Тема 7. Аудиторські докази

1. *Поняття аудиторських доказів та їх види.*
2. *Джерела аудиторських доказів.*
3. *Процедури одержання аудиторських доказів.*

1. Поняття аудиторських доказів та їх види

Термін "**аудиторські докази**" означає інформацію, одержану аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку й звіту. Аудиторські докази складаються з первинних документів та облікових записів, що кладуться в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел. Аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, котра б забезпечила спроможність зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський висновок.

При підготовці аудиторських доказів аудитор, як правило, не вивчає всю наявну інформацію, а визначає основні елементи, що характеризують стан об'єкта, який перевіряється. Цим він відрізняється від ревізора. Отримані аудитором дані дозволяють робити висновки про стан об'єкта перевірки з допустимою величиною ризику відносно повноти підтвердження достовірності даних.

Аудиторські докази повинні задовольняти такі вимоги:

- 1) достатність;
- 2) доречність;
- 3) достовірність.

Достатність – це повнота отриманої інформації, що характеризує зміст чи стан об'єкта аудиту.

На достатність впливають такі фактори:

- знання стану справ і галузі, до якої належить підприємство;
- оцінювання аудитором характеру та розміру ризику, притаманних як на рівні фінансової звітності, так і на рівні залишків на рахунку або класу операцій;

- характер систем обліку та внутрішнього контролю й оцінювання ризиків контролю; суттєвість питань, що вивчаються і розглядаються;
- досвід, набутий протягом попередніх аудиторських перевірок; результати аудиторських процедур, разом із можливими виявленими випадками шахрайства чи помилок; джерело та надійність наявної інформації;
- переконливість аудиторських свідчень, яка підтверджується достатністю інформації, необхідної для подальшого висновку про стан справ або якість об'єкта господарювання.

Достовірність аудиторських свідчень підтверджують результати, одержані під час документального чи фактичного контролю. Вибір прийомів отримання доказів залежить від специфіки об'єкта аудиту.

Доречність – інформація, яку використовує аудитор, повинна дозволити йому зробити обґрунтований висновок відносно:

- балансу (чи всі активи та пасиви обліковані, незмінність облікової політики);
- статей обліку фінансових результатів (чи всі доходи і витрати обліковані, правильність підрахунків та розкриття у відповідних статтях).

Надійність – це якість інформації, що забезпечує обґрунтовану відсутність у ній помилок та виправлень, відображає належну інформацію. Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх отримання – внутрішнього чи зовнішнього, а також від їх характеру. За характером існують візуальні, документальні та усні докази.

Хоча надійність аудиторських доказів залежить від конкретних обставин, допомогти оцінити їх надійність можуть подані нижче узагальнення.

Аудиторські докази із зовнішніх джерел (наприклад, підтвердження, одержане від третьої особи) більш надійні, ніж ті, що отримані з внутрішніх джерел.

Аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел інформації підприємства, яке перевіряється, надійніші у разі наявності ефективних систем обліку та внутрішнього контролю.

Аудиторські докази, одержані безпосередньо аудитором від результатів проведених тестів, надійніші, ніж ті, що отримані від працівників підприємства.

Аудиторські докази у формі документів чи письмових подань надійніші, ніж усні подання.

Аудиторські докази є переконливішими, якщо вони отримуються з різних джерел або джерел різного характеру і коли вони відповідають один одному. За таких обставин аудитор може одержати сумарний розмір довіри вищий, ніж той, що був би отриманий за різними позиціями аудиторських доказів, розглянутих окремо. І навпаки, коли аудиторські докази одержані з одного джерела та не відповідають тим, що отримані з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури необхідні для розв'язання цієї невідповідності.

Класифікація аудиторських доказів:

1) залежно від способу отримання:

- прямі докази (первинні) – це об'єктивна і повна характеристика об'єкта, одержана у результаті проведення аудитором незалежних процедур перевірки стану об'єкта контролю;
- непрямі докази (вторинні) – це дані внутрішнього контролю, інформація, що надійшла від адміністрації, третіх осіб;

2) за носіями інформації :

- документальні;
- усні;

3) за доказовим значенням документи, що перевіряються, поділяються на

- первинні документи;
- облікові записи (реєстри);
- головна книга;
- бухгалтерська звітність;
- плани, кошториси, калькуляції;
- матеріали перевірок і ревізій;
- матеріали внутрішньогосподарського контролю підприємства;

- дані, отримані аудитором при проведенні документального і фактичного контролю;
- неофіційні та допоміжні документи.

2. Джерела аудиторських доказів

Залежно від змісту об'єкта контролю аудитор вибирає відповідні джерела інформації, які дають повну характеристику об'єкта, що досліджується.

Такими джерелами можуть бути:

- дані первинних документів, в яких відображається зміст відповідних господарських операцій або первинних звітів, де наведено узагальнені дані про об'єкт контролю за певний період часу;
- облікові реєстри, в яких узагальнюється та накопичується інформація з відповідних первинних документів і звітів у розрізі їх економічного змісту;
- головна книга – реєстр синтетичного обліку, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду та обіг по дебіту й кредиту відповідного рахунку;
- фінансова звітність;
- плани, кошториси, калькуляції, розпорядчі документи;
- матеріали перевірок і ревізій, проведених державними контролюючими органами;
- матеріали внутрішньогосподарського контролю підприємства, у тому числі за результатами позапланових перевірок та інвентаризацій;
- дані, отримані аудитором при проведенні документального і фактичного контролю;
- письмові та усні свідчення працівників підприємства.

3. Процедури одержання аудиторських доказів

Аудиторські докази отримують у процесі перевірки належним поєднанням тестів систем контролю і процедур перевірки на суттєвість.

Тести систем контролю – це тести, що виконуються для одержання аудиторських доказів щодо відповідності структури й ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю.

Процедури перевірки на суттєвість – це перевірки, які виконуються для отримання аудиторських доказів із метою виявлення суттєвих перекручень у фінансовій звітності; такі процедури бувають двох типів: у вигляді перевірок операцій і залишків по рахунках та проведенні аналітичних процедур.

Аудиторські тести класифікуються за процедурою їх здійснення і розрізняються як ротаційні, глибинні, тести слабких місць, цілеспрямовані, наскрізні.

Ротаційні тести – це порядок, відповідно до якого об'єкти вибираються аудитором за чергою, на принципах ротації.

Глибинні тести – це вибірка операцій, що перевіряються на всіх стадіях облікового процесу.

Тести слабких місць призначені для перевірки конкретного аспекту обліково-аналітичної роботи, де аудитор припускає наявність помилок. При встановленні помилок базу перевірки розширюють.

Спрямовані тести використовують із метою наступного контролю здійснюваних операцій.

Наскрізні тести – це форма поглибленого тесту, яка використовується для вивчення системи у цілому.

При проведенні тестів аудитори не повинні звертати увагу на несуттєві моменти. Інформація вважається **суттєвою**, якщо її відсутність або викривлення може істотно вплинути на достовірність фінансової звітності, на прийняття рішення. Аудитор має самостійно вирішувати, з якого моменту помилка, викривлення, порушення законів стали суттєвими для фінансової звітності.

При одержанні аудиторських доказів шляхом упровадження тестів систем контролю аудитор має розглянути достатність та належність аудиторських доказів для обґрунтування оцінки розміру ризику невідповідності внутрішнього контролю.

Аспектами систем обліку та внутрішнього контролю, щодо яких аудитор одержує аудиторські докази, є:

- структура: системи обліку та внутрішнього контролю розроблені таким чином, щоб попереджати або виявляти й виправляти суттєві перекручення;
- функціонування: системи існують і ефективно функціонували протягом певного періоду.

Аудитору слід урахувати зв'язок між витратами на отримання аудиторських доказів і корисністю одержаної інформації. Щоправда, складності та витрати, пов'язані із цим, самі по собі не можуть бути достатньою підставою для непроведення потрібної аудитору процедури. За наявності серйозних сумнівів щодо суттєвих тверджень звітності аудитору слід спробувати отримати достатні належні аудиторські докази для усунення таких сумнівів. За неможливості одержання достатніх належних аудиторських доказів аудитор має висловити позитивний висновок із застереженнями чи негативний висновок.

Процедури отримання аудиторських доказів

Аудитор одержує аудиторські докази шляхом застосування однієї або декількох із зазначених нижче процедур: перевірки, спостереження, опитування й підтвердження, підрахунку та аналітичних процедур. Термін проведення таких процедур частково залежатиме від часу, протягом якого потрібні аудиторські докази не вичерпано.

Перевірка складається з вивчення бухгалтерських реєстрів, документів чи матеріальних активів. Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів надає аудиторські докази різного рівня надійності, залежно від їх характеру, джерела отримання та ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства.

Перевірка матеріальних активів забезпечує надійні аудиторські докази відносно їх наявності, але не завжди щодо права власності на них і правильності відображення їх вартості.

Спостереження. Цей процес полягає у спостереженні процесу або процедури, що виконується іншими особами, наприклад спостереження аудитора

за підрахунком товарно-матеріальних запасів працівниками компанії чи за виконанням процедур контролю, після яких не залишається ознак їх проведення з точки зору аудиту.

Опитування полягає у пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства або поза його межами. Опитування можуть варіювати від формальних письмових запитів, адресованих третім особам, до неформального усного опитування працівників підприємства. Відповіді на опитування можуть дати аудитору інформацію, якою він раніше не володів, чи підтверджувальні аудиторські докази.

Підтвердження полягає в одержанні аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься у бухгалтерських реєстрах. Наприклад, аудитор, як правило, шукає прямого підтвердження сум дебіторської заборгованості шляхом спілкування з боржниками підприємства.

Підрахунок полягає у перевірці арифметичної точності первинних документів та реєстрів обліку або у самостійному проведенні підрахунків.

Аналітичні процедури полягають у аналізі найважливіших показників і співвідношень, уключаючи підсумкове дослідження відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, що стосується цієї справи, чи відхиляються від показників, які очікуються.

Запитання для самоконтролю

1. Дайте визначення терміна «аудиторські докази».
2. Які вимоги повинні задовольняти аудиторські докази?
3. У чому полягає сутність достатності, які фактори впливають на достатність аудиторських доказів?
4. Які аудиторські свідчення є достовірними?
5. Що являє собою доречність аудиторських доказів?
6. Які з аудиторських доказів є найбільш надійними?
7. Назвіть види аудиторських доказів залежно від способу їх отримання.
8. Перелічіть джерела аудиторських доказів.

9. У чому полягає сутність тестів системи контролю та процедур перевірки на суттєвість?

10. Наведіть класифікацію аудиторських тестів за процедурою їх здійснення.

11. Яка інформація вважається суттєвою?

12. Наведіть перелік процедур одержання аудиторських доказів.

Список джерел інформації

1. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К. : Основа, 1999 . – 274 с. (С. 157 – 185).

2. Международные стандарты аудита и кодекс этики профессиональных бухгалтеров. – М., 2000. – 699 с. (С. 114 – 129).

3. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. – К. :Знання, КОО,2000. – С.714 – 716.

4. Аудит: Учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.; под ред. проф. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА,2001. – С.231 – 251.

Тема 8. Аудиторські робочі документи

- 1. Поняття робочих документів аудитора.*
- 2. Класифікація робочих документів аудитора.*
- 3. Організація ведення робочих документів у межах аудиторської фірми.*

1. Поняття робочих документів аудитора

Документальне оформлення аудиту вважається однією з найважливіших умов його кваліфікованого проведення.

Робочі документи – це записи, в яких аудитор фіксує проведення аудиторської перевірки, а саме: записи процедур планування, характеру, строків і масштабу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків, складених на основі одержаних аудиторських доказів. У робочих документах повинні міститися відповіді аудитора на всі суттєві питання, з яких необхідно висловити професійне судження та сформулювати аудиторські висновки.

Робочі документи мають забезпечувати документальне підтвердження того, що перевірка була проведена згідно з аудиторськими стандартами, розкривати методи аудиту, обсяг перевірених документів і підтверджувати повноту та якість аудиторського висновку. За даними, що містяться в робочих документах, компетентні спеціалісти можуть визначити відповідність сфери аудиту, а також скласти уявлення про ступінь об'єктивності фінансової звітності.

Вони оцінюють, наскільки достовірні свідчення зібрав аудитор, щоб скласти саме такий аудиторський висновок.

Певні робочі документи є основою для планування аудиту. Якщо аудитор прагне належним чином спланувати аудит поточного періоду, в його поточних документах повинна міститися необхідна інформація. Це, наприклад, інформація про систему внутрішнього контролю, суттєвість економічної інформації, аудиторський ризик, вибірккову перевірку, час на здійснення окремих етапів аудиту, програму аудиту, а також результати аудиторської перевірки за минулий рік.

Робочі документи містять відомості, які використовуються для коректування інформації підприємства-клієнта та підготовки достовірної фінансової звітності і допомагають аудитору прийняти рішення щодо адекватного виду аудиторського висновку. Крім завдань, безпосередньо пов'язаних зі складанням аудиторського висновку, робочі документи можуть використовуватися також для багатьох інших напрямів роботи: послужити основою для підготовки податкових декларацій, інформації для біржі цінних паперів та інших повідомлень; бути джерелом детальної інформації для офіційних подань аудиторському комітету і керівництву підприємства з різних проблем, якщо такі повідомлення вимагаються аудиторськими стандартами, чи, на думку аудитора, можуть допомогти клієнту поліпшити його роботу, бути навчальним матеріалом для підготовки аудиторського персоналу і допомагати у плануванні та координувати виконання наступних аудиторських перевірок, забезпечити контроль.

Робочі документи мають дати можливість аудитору, який очолює перевірку, й керівництву фірми оцінити роботу як бригади у цілому, так і кожного аудитора зокрема, та визначити, чи не вимагають змін умови проведення перевірки у наступних періодах.

2. Класифікація робочих документів аудитора

Класифікація робочих документів є діючим механізмом, що дає змогу підвищити якість проведеного аудиту і сприяє більш повному задоволенню потреб замовника в обґрунтованій аудиторській інформації.

Наведемо класифікацію аудиторських документів:

1) за часом використання:

- довгострокові (більше року);
- короткострокові;

2) за способом і джерелом отримання:

- від третіх осіб;
- від підприємства-клієнта;
- складені аудитором;

3) за характером інформації:

- правового характеру;
- про керівництво та персонал підприємства;
- про структуру й організацію підприємства;
- про економічні основи діяльності підприємства;
- про систему внутрішнього контролю;
- про систему бухгалтерського обліку;
- аудиторські організаційно-функціональні документи;
- документи щодо оцінювання аудиторського ризику;
- аудиторські документи з перевірки окремих статей і показників річної

звітності;

- кореспонденція аудитора;
- підсумковий висновок;
- пропозиції та рекомендації;

4) за призначенням:

- оглядові;
- інформативні;
- перевірні;
- підтверджуючі;
- розрахункові;
- порівняльні;
- аналітичні;

5) за ступенем стандартизації:

- стандартизовані;
- довільної форми;

6) за формою подання:

- графічні;
- табличні;
- текстові;
- комбіновані;

7) за технікою складання:

- ручні;
- на машинних носіях.

3. Організація робочих документів у межах аудиторської фірми

Документація – це матеріали та робочі документи, підготовлені як аудитором, так і для аудитора, чи одержані і збережені аудитором у зв'язку з аудитом. Робочі документи можуть існувати у вигляді даних, записаних на папері, електронних носіях чи іншими способами.

При складанні робочих документів насамперед необхідно розподілити обов'язки з організації складання та контролю робочих документів. Відповідальність за розроблення й складання кожного з них має бути персоніфікована. Безпосередній виконавець – аудитор має відповідати за якість змісту робочих документів, повноту зібраної інформації, доступність для висновків за результатами аудиту, оскільки саме він збирає інформацію, що характеризує об'єкт перевірки, проводить вибірки та основні аудиторські процедури.

Керівник аудиторської перевірки має відповідати за визначення об'єктів аудиту, обсяг вибірки, а також здійснювати контроль за повнотою даних у робочих документах, які складаються аудиторами та асистентами.

Відповідальність за правильне оформлення поточних і постійних блоків інформації доцільно покласти на співробітника, що контролює встановлені фірмою форми документів.

При формуванні повного блоку робочої документації перевірки необхідно дотримуватися певної послідовності її оформлення: документи підготовчого періоду; документи робочого періоду; документи завершального етапу перевірки.

До *документів підготовчого періоду* можна віднести: попереднє листування з клієнтом про проведення аудиторської перевірки; попередні експертизи стану бухгалтерського обліку та звітності; договір про аудит; план перевірки з виділенням об'єктів перевірки, строків виконання й відповідальних виконавців.

До документів *робочого періоду* належить група документів, що безпосередньо висвітлюють хід перевірки. Вони мають розкривати використані методи перевірки, підтверджувати обсяг перевіреної інформації, містити перелік помилок і порушень, виявлених аудитором.

До документів *завершального періоду* слід віднести листи-повідомлення для працівників, довідки про внесення змін у бухгалтерський облік та звітність, аудиторські висновки й аудиторський звіт.

Робочі документи складаються і систематизуються таким чином, щоб відповідати певним обставинам та аудиторським вимогам щодо кожного окремого аудиту. Використання стандартних робочих документів (наприклад, бланків, зразків листів, стандартної організації робочих матеріалів) підвищує ефективність при їх підготовці і використанні. Вони можуть бути застосовані при делегуванні роботи іншим аудиторам, забезпечуючи одночасно засоби з контролю її якості.

Конкретний склад та зміст робочих документів установлюється аудиторською організацією (аудитором), виходячи з характеру проведеної роботи, типу і складу діяльності економічного суб'єкта, стану бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, надійності системи внутрішнього контролю економічного суб'єкта, необхідного рівня керівництва та контролю за роботою персоналу аудиторської фірми при виконанні окремих процедур.

У кожному робочому документі має міститися вся інформація, необхідна для того, щоб визначити обсяг виконаної роботи і зробити висновки, посилання на відповідний розділ програми, принцип вибірки, якщо вона використовується, адекватні посилання на відповідні документи підприємства-клієнта.

В усіх документах, які належать до робочої документації, необхідно зазначити такі реквізити:

- назва документа;
- назва економічного суб'єкта, щодо якого проводиться аудит;
- дата виконання аудиторської процедури чи складання документа;
- назва позиції, що перевіряється, у річній фінансовій звітності, стосовно якої складається документ;

- зміст документа;
- особистий підпис особи, яка підготувала документ, і його розшифрування чи умовне позначення такої особи, що легко ідентифікується;
- дата перевірки документа та особистий підпис особи, яка перевірила документ, його розшифрування або умовне позначення такої особи, що легко ідентифікується.

Керівник групи повинен перевіряти робочу документацію, складену під час виконання перевірки великого підприємства. Це означає, що за кожним розділом він переглядає робочі документи, перевіряє правильність складання за формою і, по суті, підписує їх.

При цьому всі робочі документи мають відповідати загальним вимогам: одноманітність форми при типовому змісті та наявність обов'язкових реквізитів, що забезпечують відповідну юридичну силу документів; персоніфікація виконавця; чіткість і ясність виконаних відомостей; доступність у розумінні; акуратність заповнення; вчасність оформлення; зручність у документообігу; забезпечення схоронності.

Під час роботи на підприємстві, якому аудиторська фірма надає послуги постійно, доцільно складати комплект документів для наступної роботи. Крім того, у постійному архіві доцільно мати документи та інформацію постійного характеру, що використовуватимуться у майбутньому. Архів має підтримуватися на рівні поточного стану. Після кожного випадку виконання аудиторських робіт дані постійного архіву повинні переглядатися і відповідним чином поновлюватися. При підготовці комплекту документів для наступної роботи його необхідно помістити в окрему папку та відповідно позначити. Матеріали, що зберігаються у папці постійного архіву, використовуються керівником групи для підготовки до чергового аудиту.

Постійний архів створюється для:

- забезпечення готових посилань на обставини, що повторюються. Цим виключається необхідність пошуку інформації серед старих робочих документів і повторне вивчення широкого кола питань;

- уникнення необхідності щорічно готувати нові робочі документи, які залишилися без змін;
- збереження даних, що стосуються вивчення тенденцій у роботі підприємства;
- документального оформлення виконаної роботи;
- підготовки інформації для нових співробітників, щоб допомогти їм ознайомитися з історією діяльності клієнта, здійсненими операціями та ін.

У постійний архів можуть включатися такі розділи:

- 1) відомості про підприємство, його історію, види продукції та ринки збуту;
- 2) юридичні документи: копії чи витяги зі статуту, партнерських угод;
- 3) копії поточних контрактів;
- 4) матеріали щодо організації обліку і внутрішнього контролю;
- 5) фінансова звітність та аудиторські висновки за попередні роки;
- 6) аналітична інформація;
- 7) листування.

Отже, єдині вимоги з складання робочої документації регламентовані нормативами аудиту, але склад, кількість та зміст документації визначається аудитором самостійно.

Запитання для самоперевірки

1. Дайте визначення поняття «робочі документи».
2. Наведіть класифікацію аудиторських документів.
3. Хто несе відповідальність за розроблення аудиторських документів?
4. За що несе відповідальність керівник аудиторської перевірки?
5. Які документи відносяться до документів підготовчого періоду?
6. Які документи належать до документів робочого періоду?
7. Які документи відносяться до документів завершального етапу перевірки?
8. Перелічіть обов'язкові реквізити робочих документів аудитора.

9. Які вимоги висуваються до збереження робочих документів аудитора?
10. З якою метою складається постійний архів робочих документів?
11. Які розділи містить постійний архів документів?

Список джерел інформації

1. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К. : Основа, 1999 . – 274 с. (С. 41 – 45).
2. Международные стандарты аудита и кодекс этики профессиональных бухгалтеров. – М., 2000. – 699 с. (С. 81 – 85).
3. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. – К. :Знання, КОО,2000. – С.716 – 719.
4. Давидов Г. М. Аудит: навч. посіб. –К. : Т-во “Знання”, КОО, 2001. – С.67 – 68.
5. Аудит: Практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др.; под ред. А. Кузьминского. – М. : Учетинформ,1996. – С.89 – 108.

Тема 9. Аудиторський звіт та аудиторський

ВИСНОВОК

1. *Поняття аудиторського звіту й висновку.*
2. *Структура та зміст аудиторського висновку.*
3. *Види аудиторських висновків.*

1. Поняття аудиторського звіту й висновку

За результатами аудиторської перевірки складаються аудиторський висновок та інша документація, що передається замовнику.

Аудиторський висновок – це офіційний документ, який складається в установленому порядку за результатами проведення аудиту та містить судження-оцінку аудитора щодо достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності. Аудиторський висновок розрахований на широке коло користувачів.

Додаткова підсумкова документація, що передається замовникові, не є обов'язковою і передається замовнику тільки у тому випадку, якщо аудитор вважає це необхідним або якщо це обумовлено договором.

Додаткова підсумкова інформація оформляється як додаток до аудиторського висновку, якщо аудитор у висновку посилається на неї.

Форму і зміст додаткової документації визначає аудитор самостійно, але дотримуючись таких визначених назв:

- «Аудиторський звіт»;
- «Звіт про проведення аудиту»;
- «Звіт про результати проведення аудиту»;
- «Звіт про експрес-огляд»;
- «Експрес-огляд»;
- «Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки»;

- «Лист-інформування клієнта».

Після закінчення аудиту як мінімум один примірник додаткової підсумкової інформації передається замовнику. Така інформація має конфіденційний характер.

2. Структура та зміст аудиторського висновку

Аудиторський висновок складається з таких розділів.

Розділ "Заголовок", де треба записати, що аудиторська перевірка проводилася незалежними аудиторами, вказати назву аудиторської фірми, а також навести повну назву підприємства, яке перевіряється, та час перевірки.

Розділ "Кому адресується аудит" потребує чіткого визначення адресата.

Розділ "Вступ" містить дані про склад звітності, що перевірялась, дату, на яку була складена інформація, обов'язкове повідомлення про відповідальність за складання звітності керівництва підприємства та зауваження про те, що аудитор зобов'язаний готувати висновок на підставі інформації, яка надійшла за результатами перевірки поданої звітності.

Розділ "Масштаб перевірки" передбачає висвітлення масштабів аудиту і змісту виконаних робіт. Цей розділ має забезпечити споживачам аудиторського висновку впевненість у тому, що аудит спланований та проведений відповідно до вимог українських нормативів або за вимогами міжнародних стандартів аудиту.

Аудитору слід указати на те, використовувався чи не використовувався принцип вибіркової перевірки інформації і що під час перевірки аудитор звертав увагу тільки на суттєві помилки.

Розділ "Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність" потребує чіткого судження аудитора про звітність, правильність усіх її суттєвих аспектів відповідно до інструкцій про порядок складання звітності та чинних принципів обліку.

Розділ "Дата аудиторського висновку". Аудитор повинен проставляти дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки. Завершеною перевірка вважається тоді, коли її результати доведені до керівництва

підприємства, на якому вона проводилася, і керівництво підписало звіти, що додаються до аудиторського висновку та акту прийому-здачі роботи.

Розділ "Адреса аудиторської фірми" містить адресу дійсного місцезнаходження аудиторської фірми, номер та термін дії ліцензії, отриманої від Аудиторської палати України.

Розділ "Підписання аудиторського висновку". Аудиторський висновок та звітність, про яку аудитор дає свій висновок, підписується незалежними особами (аудиторами) від імені аудиторської фірми.

3. Види аудиторських висновків

Висновок може бути:

- безумовно позитивним;
- умовно позитивним (із застереженнями);
- негативним;
- аудитор відмовляється від надання висновку про звітність і оформляє

свій звіт в іншій формі.

У трьох останніх випадках висновок повинен містити короткий перелік аргументів, що обумовлюють судження аудитора.

Безумовно позитивний висновок складається у випадках, коли, на думку аудитора, виконані такі умови:

- аудитору надана вся інформація і пояснення, необхідні для досягнення цілей аудиту;
- інформація цілком достатня для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- наявні адекватні дані з усіх питань, суттєвих для достовірності й повноти змісту інформації;
- фінансова документація складена на основі прийнятої на підприємстві системи бухгалтерського обліку, а сама система задовольняє існуючі законодавчі та нормативні вимоги;

- звітність складена на основі дійсних облікових даних і не є суперечливою;

- звітність складена належним чином за затвердженою формою. Якщо під час перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих чи інших використаних суб'єктами перевірки рішень, але йому надано переконливі (обґрунтовані на законодавчому та нормативному рівні) докази цих рішень, то у своєму висновку аудитор не зобов'язаний посилаватися на ці рішення, і така ситуація не змінює безумовності позитивного висновку.

Аудитор не може видати безумовно позитивний висновок у разі:

- непевності, коли він не може сформулювати свою думку;
- незгоди, якщо сформульоване судження аудитора суперечить даним перевіреної фінансової інформації.

Причини непевності:

- обмежені обсяги аудиторської роботи через недостатність необхідної інформації і пояснень, без чого аудитор не може виконати всі необхідні аудиторські процедури (незадовільний стан обліку, обмеження у часі);
- ситуаційні обставини, непевність у правильності висновку з певної ситуації.

Причини незгоди:

- неприйнятність системи чи способів обліку;
- розходження у судженні відносно відповідності фактів або сум фінансової звітності даним обліку;
- незгода щодо ступеня та способу відображення фактів у обліку й звітності;
- невідповідність проведення чи оформлення операцій нормам законодавства та іншим вимогам.

Наявність будь-якого ступеня непевності або незгоди є підставою для відмови щодо винесення безумовно позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від ступеня непевності чи незгоди: нефундаментальний або фундаментальний.

Наявність *нефундаментальних непевностей* та (або) незгод дає аудитору підстави сформулювати *умовно позитивний (із застереженнями) висновок*.

Наявність *фундаментальної незгоди* є підставою для складання *негативного висновку*, а фундаментальної непевності – для відмови щодо надання висновку.

В усіх випадках формулювання висновку, який відрізняється від безумовно позитивного, аудитор має описати всі суттєві причини свого судження (непевностей та незгод). Ця інформація повинна бути коротко викладена в окремому розділі висновку, що передуює формулюванню висновку або відмові від висновку. У цьому ж параграфі може бути посилення на більш детальне висвітлення зазначених моментів у іншій документації, яке передається клієнтові.

Окремим випадком є ситуація, коли прорахунки й відхилення, виявлені під час перевірки, були ліквідовані до моменту складання аудиторського висновку. У цьому випадку також є підстави для надання умовно позитивного висновку. Аудитор наголошує на тому, що показники фінансового стану є достовірними з урахуванням ліквідації цих відхилень станом на відповідну дату (попередню дату складання аудиторського висновку).

У різних обставинах стандартна форма аудиторського висновку може змінюватися. Будь-які зміни щодо стандартного позитивного висновку називаються «відхиленням» від нього. Такі зміни бувають трьох видів:

- 1) обмеження;
- 2) модифікація аудиторського висновку;
- 3) доповнення до аудиторського висновку.

Висновок з обмеженнями відображає:

- посилення на наявність відхилень від чинних в Україні принципів обліку;
- обмежений масштаб аудиторських процедур;
- неможливість надання аудиторського висновку за неперевереною звітністю або у зв'язку з порушенням незалежності аудитора;
- неможливість винесення аудиторського висновку, який підтверджував би достовірність звітності, через неадекватність достовірної інформації.

Модифікація аудиторського висновку

Модифікований аудиторський висновок — це висновок, що містить додаткові пояснення, але у сам висновок обмеження не вносяться.

Як правило, модифікований аудиторський висновок містить такі моменти:

- проблеми невизначеності або непевності у безперервній діяльності підприємства;
- зміни принципів обліку протягом періоду перевірки;
- виправлення, які необхідно внести в облік підприємства за результатами аудиту;
- опис принципів обліку, що відрізняються від чинних в Україні принципів обліку;
- роз'яснення з приводу використання висновків інших аудиторів;
- пояснення щодо попередніх аудиторських висновків.

Доповнення до аудиторських висновків

Доповнений (розширений) аудиторський висновок — це висновок, додаток до стандартних розділів якого містить коментарі і відомості з різних питань:

- важливості інформації;
- недоліків відносно поданої звітності чи аналітичного обліку;
- різні пояснення, у тому числі щодо стосунків із контрагентами, економічних ризиків, судових процесів.

Аудиторський висновок спеціального призначення

Аудиторський висновок спеціального призначення відрізняється від інших видів і форм стандартного аудиторського висновку тим, що його оцінка стосується в основному окремих видів діяльності підприємств і окремих суб'єктів бухгалтерського обліку. Зазвичай такі висновки відрізняються від стандартних тим, що відповідно до нормативів аудиту встановлюється порядок складання висновків за результатами аудиторських перевірок:

- деяких рахунків, елементів рахунків або розділів фінансової звітності;
- дотримання умов договорів;

- фінансових звітів, складених за довільними правилами та формою.

Висновок аудитора за результатами тематичного аудиту складається за довільною формою, але повинен відповідати загальним вимогам, і містити такі розділи:

- з описом характеру тематичної перевірки, яка проводилася;
- з інформацією про методику перевірки;
- з описом роботи, проведеної аудитором.

Запитання для самоперевірки

1. Дайте визначення поняття «аудиторський висновок».
2. Яка документація може додатково передаватись засновнику?
3. Схарактеризуйте структуру і зміст аудиторського висновку.
4. Які види аудиторських висновків Ви знаєте?
5. В якому випадку може бути наданий безумовно позитивний аудиторський висновок?
6. Дайте характеристику висновку з обмеженнями.
7. Що являє собою модифікований аудиторський висновок?
8. Що являє собою аудиторський висновок спеціального призначення і які вимоги висуваються до складання таких висновків?

Список джерел інформації

1. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К. : Основа, 1999 . – 274 с. (С. 45 – 46; 181 – 215).
2. Международные стандарты аудита и кодекс этики профессиональных бухгалтеров. – М., 2000. – 699 с. (С. 261 – 275; 296 – 346).
3. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. – К. : Знання, КОО, 2000. – С. 719 – 730.
4. Аудит: Учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.; под ред. проф. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С. 277 – 313.
5. Давидов Г. М. Аудит: навч. посіб. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – С. 68 – 81.

6. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: Навч. посібн./ Ф. Ф. Бутинець та ін.; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Ж. : ПП «Рута», 2001. – С. 387 – 393.
7. Аудит: Практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др.; под ред. А. Кузьминского. – М. : Учетинформ, 1996. – С. 108 – 122.

Зміст

Вступ	3
<i>Тема 1.</i> Аудит як форма контролю, його об'єкти і суб'єкти	5
<i>Тема 2.</i> Організація аудиту та його нормативно-правове забезпечення	13
<i>Тема 3.</i> Методика проведення аудиту	24
<i>Тема 4.</i> Аудиторський ризик	32
<i>Тема 5.</i> Помилки й шахрайство	41
<i>Тема 6.</i> Планування, стадії та процедури аудиту	49
<i>Тема 7.</i> Аудиторські докази	58
<i>Тема 8.</i> Аудиторські робочі документи	66
<i>Тема 9.</i> Аудиторський звіт та аудиторський висновок	74

Навчальне видання

АУДИТ

Текст лекцій

для студентів економічних спеціальностей
денної та заочної форми навчання

Укладач **Брік** Світлана Володимирівна

Відповідальний за випуск

Роботу рекомендував до видання М. І. Погорєлов

Редактор

План 2014 р., поз. 213/

Підп. до друку _____. Формат 60 x 84^{1/16}. Папір офсет.

Гарнітура Таймс. Друк – ризографія. Ум. друк. арк. 0,6. Обл. - вид. арк.

0,5

Наклад 50 прим. Зам.№ _____. Ціна договірна.

Видавничий центр НТУ “ХП”.

Свідоцтво про державну реєстрацію ДК № 3657 від 24.12.2009р.

61002, Харків, вул. Фрунзе, 21

Друкарня НТУ „ХП“. 61002, Харків, ул. Фрунзе, 21.